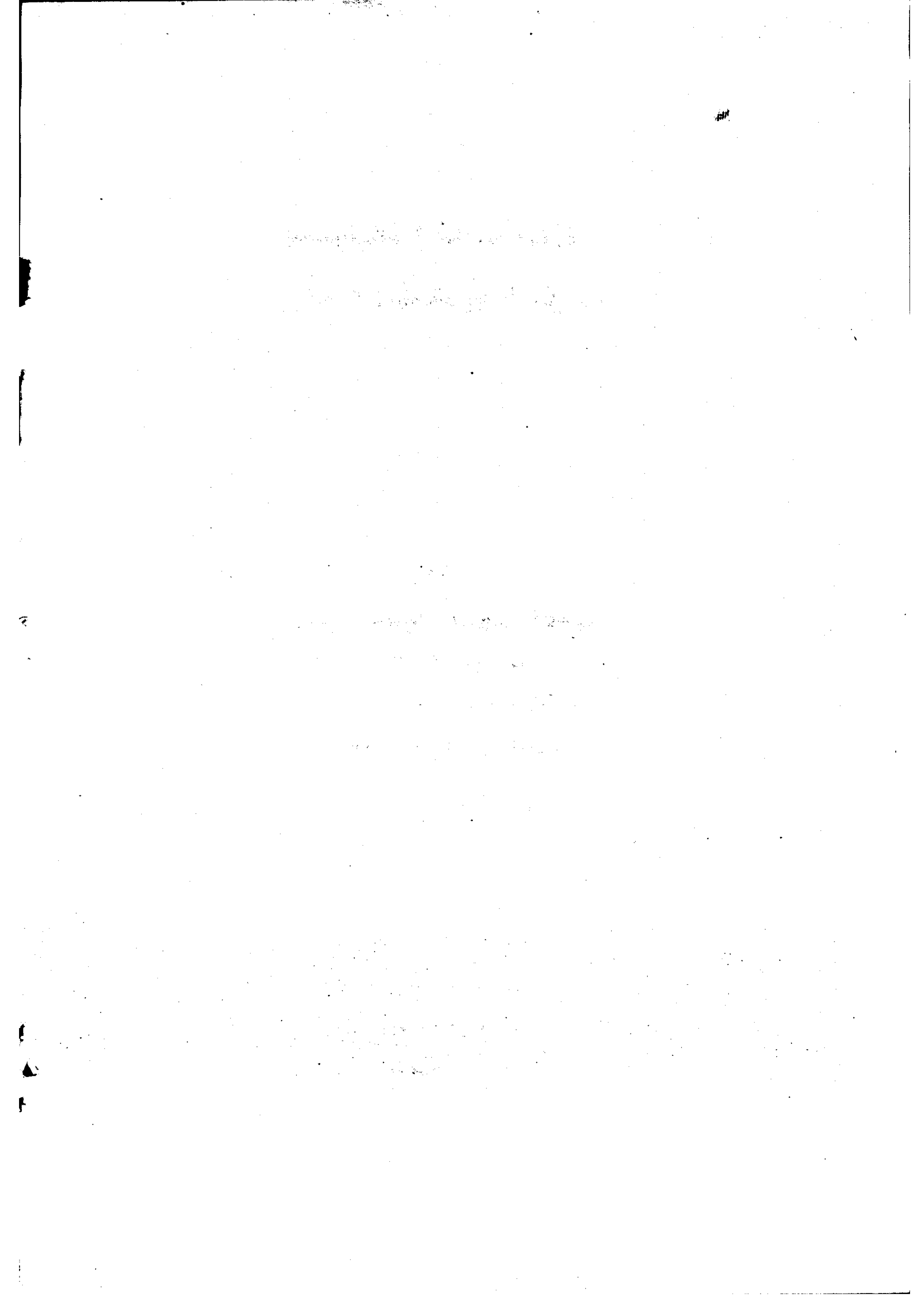
مسئوليات وضوابط مهنة
المراجعة والمحاسبه القانونيه

دكتور
امين السيد احمد لطفي
دكتوراه الفلسفة في المحاسبه
عضو هيئة تدريس بجامعة القاهره
مراجع ومحاسب قانوني

دار النهضة العربيه
القاهره



لو لم تكن هناك آخرة لوجب أن توجد ، فلدنيانا هذه استولي عليها الغشاشون والمرتشون والكذابون والمنافقون .... وعلا فيها الأدنياء وارتفع الأخساء وحكم السفاحون وفاز الدجالون وتقلد المداهنون النياشين والأوسمة .. أما الطيبون فلزموا البيوت ولاذوا بالجدران... واعتزلوا شوارع النجاح القذره وتجنبوا أوحال الشهرة ومزالق الحياة.

« مصطفى محمود»

د. أمين السيد أحمد لطفـى

مسئوليات وضوابط مهنـة

المراجعة والمحاسبة القانونيـة

مقـــدمة :

يهتم هذا الكتاب بصفة أساسية بدراسة مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، ونظرا للتخلف الراهن والواضح لتلك المهنة فى جمهورية مصر العربية ، فقد حاول المؤلف دراسة هذا الموضوع من الناحية النظرية والعملية فى الولايات المتحدة الامريكية .

وقد ركز المؤلف على أهمية توافر المقومات الاساسية لمهنة المراجعة والمحاسبة القانونية من حيث : (١) ضرورة توافر قدر كاف من التأهيل العلمى لكل من يسمح له بمزاولة تلك المهنة ، فضلا عن توافر قدر من الاستعداد الذهنى والخبرة العملية التى تتناسب مع أهمية وطبيعة خدمات تلك المهنة المؤداه ، (٢) أهمية الاعتراف الصريح من المجتمع بأهمية الخدمات التى يؤديها المحاسب القانونى ، (٣) ضرورة وجود تنظيمات مهنية تشرف على تنظيم شئون مهنة المحاسبة القانونية ، (٤) أهمية وجود مجموعة من القواعد والمبادىء التى تحكم السلوك المهنى للمراجعين والمحاسبين القانونيين بهدف رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها ، (٥) أهمية تواجد مستويات للاداء المهنى متعارف عليها بحيث تكون مرشدا لكل مراجع أو محاسب قانونى مزاول للمهنة فضلا عن كونها حكما صادقا على دقة العمل الذى يؤدى والمستوى المهنى الذى تم الوصول اليه .

تحقيقا لتلك الاهداف فقد تم تخطيط وتنظيم المؤلف بحيث ينقسم الى أربعة فصول رئيسية ، حيث يتناول الفصل الاول طبيعة المراجعة ومهنة المحاسبة القانونية ، بينما اهتم الفصل الثانى بدراسة آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية والرقابة على جودة أداء خدماتها ، أما الفصل الثالث فقد ركز على دراسة مسئوليات المراجع والحكم المهنى للمراجعة ، بينما اهتم الفصل الرابع بمناقشة المسئوليات القانونية للمراجع ، وقد حرص المؤلف على تزويد كل فصل بالمراجع الاساسية التى تم الاعتماد عليها فى الدراسة فضلا عن تحديد مجموعة أخرى من المراجع الاضافية المختارة التى يمكن للقارىء الاستعانة بها اذا ما رغب فى القيام بدراسة تفصيلية عن بعض الموضوعات الفرعية المشتقة من الموضوع الرئيسى محور الاهتمام .

ومما يزيد من أهمية هذا المؤلف ـ أنه يغطى ويشرح بالتفصيل جميع نشسرات معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين حتى الوقت الحاضر ، حيث تبين أن هناك نقص كبير فى جميع مؤلفات المراجعة الصادرة باللغة العربية المرتبطة بهذا الخصوص •

وأخيرا يرجو المؤلف أن يكون قد وفقه الله فى اخراج كتاب هام فى مجال المراجعة والمحاسبة القانونية ـ وطبقا لاحدث المعايير المهنية ، وأن يكون قد أسهم فى المكتبة العربية باضافات علمية وعملية فى مجال المراجعة والمحاسبة المهنية ، كما أرجو أن يلمس فيه القارىء نهجا جديدا ومادة مستحدثة •

والله الموفق ،،

د• أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة

المحتويات

الفصل الاول

المراجعة ومهنة المحاسبة القانونية

Auditing and Public Accounting Profession

تتسم البيئة التى تمارس فيها الانشطة الاقتصادية الحديثة بدرجة كبيرة من التعقيد ، ففى القطاع الخاص والذى يتكون من كافة أنواع النشاط بدء من المنشآت الفردية الى شركات المساهمة ـ تتخذ الادارة يوميا عدة قرارات تتعلق بتصريف شئون المنشأة الداخلية فضلا عن قرارات الاستثمار والاقتراض ، كذلك بالنسبة للحكومة أو وحدات القطاع العام يقرر المسئولون ما اذا كانت الدوائر الحكومية تتبع السياسات المحددة لها أو عما اذا كانت الوحدة تعمل بكفاءة وفعالية ، وقد يحدث أن تتعارض المصالح الشخصية لرجال الادارة (سواء فى القطاع الخاص أو العام) مع مصالح ملاك الوحدة التى تتبعها تلك الوحدة ، وهنا يكون من الضرورى جمع المعلومات واعداد التقارير المحاسبة لها ، وذلك بهدف تلبية حاجة متخذى القرارات الخارجيين ، وللتحقق من مدى تلبية تلك الحاجة يجب دراسة طبيعة البيانات المطلوبة ، وطبيعة حاجة مستخدميها .

مما لاشك فيه أن هذه العوامل قد أسهمت فى خلق الحاجة الى فحص وتدقيق تلك البيانات من قبل جهة محايدة ، للتحقق من سلامة وصحة عرضها ، ويمكن القول بأن المهمة المحاسبة والمراجعة الحيادية قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة الى الفحص الحيادى للبيانات المالية .

تأسيسا على ذلك يغطى هذا الفصل مناقشة الجوانب التالية لمهنة المحاسبة والمراجعة والمحاسبة القانونية .

١ / ١ طبيعة ومفهوم المراجعة .

١ / ٢ أنواع عمليات المراجعة .

١ / ٣ أنواع المراجعين .

١ / ١ طبيعة ومفهوم المراجعة :

The nature and definition of auditing

بصفة عامة يقصد بالمراجعة ـ عملية التحقق من صحة مزاعم معينة (بيانات ، ايضاحات ٠٠) ويستخدم هذا الاصطلاح من الناحية العملية لوصف مدى واسع من الانشطة المختلفة ، ويتمثل التعريف الرسمى للمراجعة طبقا لما ورد بتقرير اللجنة المنبثقة من جمعية المحاسبة الامريكية American Accounting Association (AAA) والذى جاء بعنوان قائمة بمفاهيم المراجعة الاساسية Basic Auditing Concepts ، حيث عرفت المراجعة بأنها :

" عملية منظمة منهجية للحصول على وتقييم أدلة الاثبات ـ بشكل موضوعى ـ المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والاحداث الاقتصادية ، بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة ، وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين "•

هناك عديد من الجوانب لذلك التعريف تستحق التعليق الخاص هى :

أ ـ ان هذا التعريف قد جاء عاما ، وتم صياغته بشكل واسع ليلائم الاغراض المختلفة من عملية المراجعة ، والامور المختلفة التى يمكن التعرض لها فى عملية مراجعة معينة .

حيث ينطبق هذا التعريف على كافة أنواع المراجعة المختلفة ، كالمراجعة الداخلية التى يقوم بها العاملون فى منشآت الاعمال ، أو مراجعة الوحدات الحكومية التى يقوم بها العاملون فى أجهزة المراجعة الحكومية .

ب ـ ان تعبير مزاعم وتأكيدات assertions تشير الى الايضاحات representation وكمثال على ذلك يمكن للمنظمة أن تقوم بعمل المزاعم التالية :

- ان القوائم المالية تمثل جوانب القياس العادلة للاحداث الاقتصادية والعمليات المؤثرة فى المنظمة أثناء فترة زمنية معينة .
- ان النظام المحاسبى الالكترونى الذى يستخدم عن طريق المنظمة يكون كاف وصالح .

يمكن اجراء تلك الايضاحات عن طريق ادارة المنظمة من خلال عملياتها المحاسبية المتمثلة فى تجميع وتلخيص وتبويب وتقرير بيانات المنشأة ، ويقوم المراجعون عادة بالحصول على وتقييم أدلة الاثبات الضرورية لتحديد ما اذا كانت تلك الايضاحات قد تم اجراؤها بالتوافق مع المعايير الملائمة المقررة .

جـ ـ ان هذا التعريف قد تضمن سبعة فقرات أساسية تتطلب المناقشة هى :

١ ـ المراجعة هى عملية منظمة A Systematic Process

فالمراجعة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة المنطقية والمخططة والمنهجية ، والتى يحكمها اطار نظرى يتمثل فى مجموعة من الاهداف والمعايير المتفق عليها .

٢ ـ المراجعة تتضمن جمع وتقييم أدلة الاثبات بشكل موضوعى :

Objectively obtaining and evaluating evidence

وذلك يشير ببساطة الى جوهر عملية المراجعة ، حيث يجب أن تتم عملية الحصول على أدلة الاثبات وتقويمها بموضوعية ، بمعنى عدم تأثرها أو خضوعها للتحيز ، حيث يجب على المراجع أن يكون ذا اتجاه عقلى محايد ومستقل عند اختياره للادلة وتقويمه لها •

٣ ـ التأكيدات بشأن التصرفات والاحداث الاقتصادية :

Assertions about economic actions and events

وتتمثل تلك التأكيدات فى الايضاحات التى قد تتضمن المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ، والتقارير التشغيلية الداخلية بالاضافة الى الاقرارات الضريبية •

فلا تقتصر عملية المراجعة على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فقط ، وانما تتضمن أيضا فحص النظام المحاسبى الذى ينتج عنه مثل تلك المعلومات وهو مايشمل بالطبع نظام الرقابة الداخلية •

وتفسر كلمة التصرفات الاقتصادية لتشمل تلك المواقف التى تتطلب الاختيار بين البدائل عند تخصيص الموارد المحدودة ، حيث يهتم المراجع الداخلى مثلا بالنتائج الاقتصادية المرتبطة بالانشطة الداخلية للمنشأة •

٤ ـ درجة التوافق والتطابق : **Degree of correspondence**

وتشير هذه العبارة الى مدى تطابق التأكيدات (رصيد المخزون بالميزانية مملوك للمنشأة مثلا) مع معايير محددة ومعلنة • تعبير تطابق يمكن أن يكون كميا على سبيل المثال مقدار النقص فى الاموال النقدية لمواجهة المصروفات النثرية ، وقد يكون وصفيا على سبيل المثال عدالة (أو معقولية) تصوير القوائم المالية •

٥ ـ المعايير المقررة : Established criteria

وهى عبارة عن مقاييس يتم فى ضوئها تقييم التأكيدات والايضاحات والمزاعم والحكم عليها . وقد تكون تلك المعايير قواعد مقررة وقوانين تعمل من خلالها الوحدات الاقتصادية ـ اذا كانت المراجعة تتم لوحدات حكومية ، وقد تكون موازنات ومقاييس أداء كفاءة وفعالية اذا كان الامر يتعلق بالمراجعة الداخلية ، وقد تكون مبادئ محاسبة متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما اذا كان الامر يرتبط بالمراجعة الحيادية .

٦ ـ توصيل النتائج : Communicating the results

ويتم تبليغ وتوصيل النتائج عادة عن طريق تقرير مكتوب يشير الى وجود درجة من التطابق بين التأكيدات والمزاعم والمعايير المقررة (على سبيل المثال مبادئ المحاسبة المتعارف عليها) ولاشك فان عملية توصيل النتائج قد تضعف أو تزيد من مصادقية التأكيدات والايضاحات المقدمة عن طريق طرف آخر .

٧ ـ المستخدمين المعنيين : Interested users

وهم عبارة عن الافراد الذين يستخدمون أو يعتمدون على نتائج المراجعة ، فى دنيا الاعمال يتمثل هؤلاء المستخدمين فى حملة الاسهم ، الادارة ، الدائنين ، التنظيمات الحكومية والجمهور .

٢/١ أنواع عمليات المراجعة : Types of Audits

يمكن تقسيم عمليات المراجعة من وجهتى نظر ، الاولى حسب الهدف من الوظيفة المؤداه ، أما الثانية فهى وفقا لدمج الافراد أو المجموعة التى تؤدى عملية المراجعة . بالنسبة للتقسيم الاول يمكن تبويب عمليات المراجعة الى مراجعة قوائم مالية ، مراجعة التزام ، مراجعة تشغيلية ، بينما يمكن تصنيف عمليات المراجعة حسب التقسيم الثانى الى مراجعة خارجية ، مراجعة داخلية ، مراجعة حكومية .

١/٢/١ مراجعة القوائم المالية ، مراجعة الالتزام ، المراجعة التشغيلية:

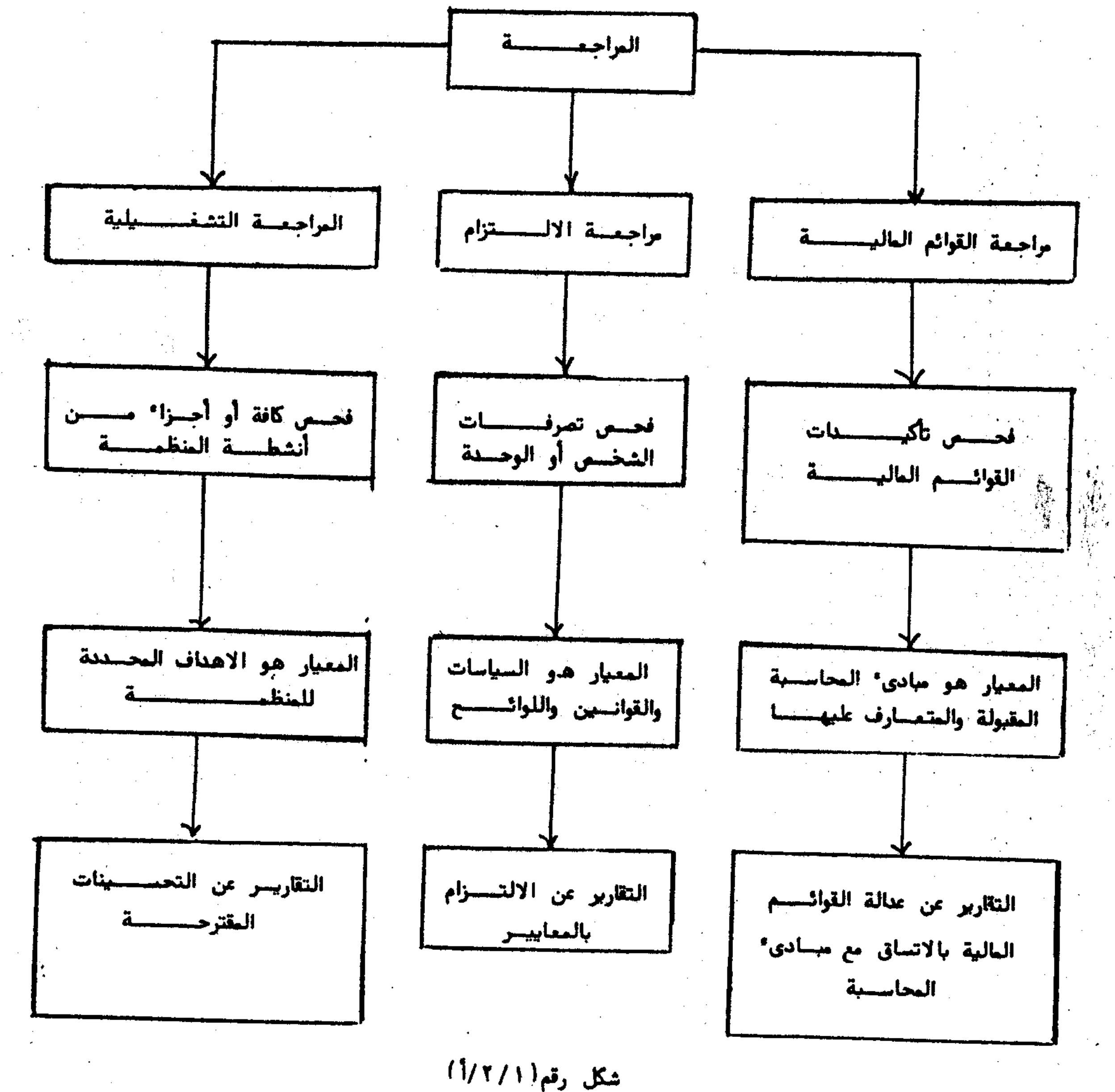
يوضح الشكل البيانى رقم (١/٢/١أ) العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية ٠

١/١/٢/١ مراجعة القوائم المالية : Financial statement audit

تتضمن تلك العملية الحصول على وتقييم أدلة الاثبات بشأن القوائم المالية للمنشأة لاغراض التعبير عن رأى بخصوص ما اذا كانت قد عرضت وتم تصويرها بعدالة بالتوافق مع المعايير المقررة ــ وعادة ما تتمثل فى مبادىء المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة بوجه عام ٠ يتم أداء هذا النوع من عملية المراجعة عن طريق المراجعين الخارجيين external auditors الذين يتم تعيينهم عن طريق الشركة التى تكون قوائمها المالية محل المراجعة ٠ يتم توزيع نتائج عمليات مراجعة القوائم المالية على مدى واسع من المستخدمين على سبيل المثال المساهمين ، الدائنين ، التنظيمات الحكومية والجمهور العام ٠ عمليات مراجعة القوائم المالية ستكون محور الاهتمام الرئيسى فى هذا الكتاب ٠

٢/١/٢/١ عملية مراجعة الالتزام : Compliance audit

تتضمن عملية مراجعة الالتزام الحصول على أو تقييم أدلة الاثبات لتحديد ما اذا كانت أنشطة مالية أو تشغيلية معينة لاحدى الوحدات تتوافق مع ظروف وقواعد أو لوائح وتعليمات محددة ٠ تنبع المعايير المقررة فى ذلك النوع من عملية المراجعة من مجموعة مختلفة من المصادر ، على سبيل المثال قد تقوم ادارة المنشأة بتحديد اجراءات رقابية داخلية مثل ايداع كافة المتحصلات النقدية بالبنك ، أو اشتراط وجود توقيعين على الشيكات المحررة ، بالاضافة لذلك قد تحدد الادارة مجموعة من السياسات أو القواعد للرقابة على العمل الاضافى ، المشاركة فى خطة المعاشات الحد من آثار وتعارض المصالح عملية مراجعة الالتزام التى تتأسس على معايير مقررة عن طريق الادارة قد تحدث غالبا أثناء السنة ، هذا النوع من عملية المراجعة يتم اداءه عادة عن طريق موظفى الشركة الذين يقومون بأداء وظيفة المراجعة



شكل رقم (١/٢/١أ)

عمليات مراجعة القوائم المالية ، الالتزام والتشغيلية

الداخلية Internal audit function بغرض معرفة مدى التزام العاملين بتنفيذ السياسات الادارية ٠

قد تتأسس عمليات مراجعة الالتزام أيضا على معايير مقررة عن طريق الدائنين ، على سبيل المثال قد يستلزم عقد السند أو القرض الحفاظ على نسبة تداول محددة وسداد دفعات دورية طبقا لشروط اصدار السند ٠

ربما يكون التطبيق الذائع الانتشار لعمليات مراجعة الالتزام يرتبط بمعايير مقررة عن طريق التنظيمات الحكومية ٠ حيث يكون مطلوبا من منشآت الاعمال و التنظيمات التى لا تهدف الى تحقيق أرباح أو الوحدات الحكومية والافراد أن يقوموا باثبات التوافق مع التعليمات واللوائح التى لا تعد أو تحصى myriad regulation من أمثلة ذلك عملية مراجعة الاقرارات الضريبية التى يقوم بها الفاحص لتحديد مدى تمشى الاقرار مع قوانين الضرائب والتعليمات المرتبطة ، كذلك ماتقوم به أجهزة الرقابة المالية الحكومية مثل الجهاز المركزى للمحاسبات بمصر أو مكتب المحاسبة العامة فى الولايات المتحدة الامريكية بغرض مراجعة الاداء المالى والادارى للاجهزة الحكومية وبصفة عامة يتم التقرير عن النتائج فى عمليات مراجعة الالتزام الى السلطة أو الجهة التنظيمية التى قامت بتحديد المعايير المقررة ٠

١/٢/١/٣ عملية المراجعة التشغيلية : Operational audit

تتضمن عملية المراجعة التشغيلية الحصول على وتقييم أدلة الاثبات المتعلقة بالانشطة التشغيلية للمنظمة بالارتباط بأهداف محددة ٠ أحيانا ما يشار الى هذا النوع من عملية المراجعة باصطلاح مراجعة الاداء Performance audit أو عملية المراجعة الادارية Management audit ، يتوقع أن يقوم المراجع عند اداءه لعملية المراجعة التشغيلية باجراء فحص موضوعى وتحليل شامل لعمليات محددة ٠ حيث قد يكون نطاق عملية المراجعة شامل للمنظمة كلها أو قد يكون لقطاع أو مجموعة فرعية منها ٠

قد تكون عمليات المراجعة التشغيلية أو الادارية مطلوبة عن طريق الادارة أو طرف ثالث ، ويتم التقرير عن نتائج تلك العملية الى الطرف الذى طلب اجراء هذا النوع من عملية المراجعة .

كما يوضح الشكل رقم (١/٢/ب) تحليل مقارن للاختلافات الجوهرية بين عمليات مراجعة القوائم المالية وعمليات مراجعة الالتزام والمراجعة الادارية ، تجدر الاشارة الى أن التأكيدات أو المزاعم التى ترتبط بالنوعين الاخيرين لعمليات المراجعة هى مجرد أمثلة للتأكيدات التى يمكن اجرائها .

شكل رقم (١/٢/ب)

أمثلة للانواع المختلفة لعمليات المراجعة

نوع عملية المراجعة	طبيعة التأكيد	المعايير المقررة	درجة التطابق	المستخدمين الرئيسيين لتقرير عملية المراجعة
١ـ عملية مراجعة القوائم المالية.	بيانات القوائم المالية للوحدة .	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .	العدالة	المساهمون ، الدائنون ، التنظيمات القانونية ، الجمهور العام .
٢ـ عملية مراجعة الالتزام .	معلومات دخل الاقرار الضريبى الموحد .	القانون الضريبى ولائحته وتعليمات المصلحة .	الصحة والشرعية	مصلحة الضرائب
٣ـ عملية المراجعة الادارية أو التشغيلية .	الرقابة على الجودة	معايير الرقابة على الجودة المقررة عن طريق الادارة .	الاحكام	الادارة .

١/١/٢/٢ المراجعة الخارجية والداخلية والحكومية :

المراجعة الخارجية : External Auditing

لا يعتبر المحاسبون القانونين عاملين بالتنظيمات التى يقوموا بمراجعة تأكيداتها ، ويقدم المراجعون الخارجيين خدمات مراجعة محايدة على أساس تعاقدى Contractual basis ، وعلى الرغم من أن خدماتهم تتكون من مجموعة متباينة من عمليات المراجعة ، الا أن غالبية مايقوم المحاسبون القانونيون باداءه هو مراجعة قوائم مالية ـ بمعنى فحص القوائم المالية لابداء رأى فى عدالتها وصدقها بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

المراجعة الداخلية : Internal Auditing

على النقيض ـ تعتبر المراجعة الداخلية هى عبارة عن وظيفة التقييم المحايد المقررة داخل المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها . ويعتبر المراجعين الداخليين مجرد عاملين بالمنظمة ، مع ذلك فهناك مقاييس معينة تؤخذ فى الاعتبار لاعطاء هؤلاء المراجعين درجة معينة من الحياد ، فمثلا فى كثير من التنظيمات يقوم المراجعون الداخليون باعطاء تقاريرهم مباشرة الى لجنة المراجعة .

يمكن أداء كل من مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية عن طريق المراجعين الداخليين للشركة ، يقوم هؤلاء المراجعين بقياس درجة أداء وظائف المنظمة بالتوافق مع المعايير الادارية المحددة ، كثير من هؤلاء المراجعين أيضا يقوم بأداء وظائف المراجعة التشغيلية لمنظماتهم .

المراجعة الحكومية : Government Auditing

يقوم أعضاء الوحدات الحكومية بأداء عملية مراجعة لمختلف الوظائف التنظيمية لعديد من الاسباب :

- تقوم الوحدات الحكومية بمراجعة المشروعات لتحديد ما اذا كانت ضرائب المبيعات يتم تحصيلها وسدادها طبقا للقوانين واللوائح المقررةأم لا (نوع آخر من مراجعة الالتزام) ٠

- تقوم مصلحة الضرائب بمراجعة الاقرارات الضريبية المقدمةمن الافراد أو الشركات لتحديد ما اذا كان قد تم حساب ضرائب الدخل وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات المفسرة لتلك القوانين أم لا (نوعا آخر من مراجعة الالتزام) ٠

- ديوان المحاسبة العام GAO الذى يقوم باعداد تقارير يقدمها لمجلس الشعب (أو الكونجرس) حيث يقوم بمراجعة البرامج والوظائف والانشطة للوحدات الحكومية تتضمن تلك الانواع من عمليات المراجعة :

- مراجعة مالية Financial audit

حيث يتم فحص العمليات المالية ، الحسابات ، التقارير ، لتحديد مدى عدالة تصويرها والالتزام بالقوانين واللوائح المقررة ٠

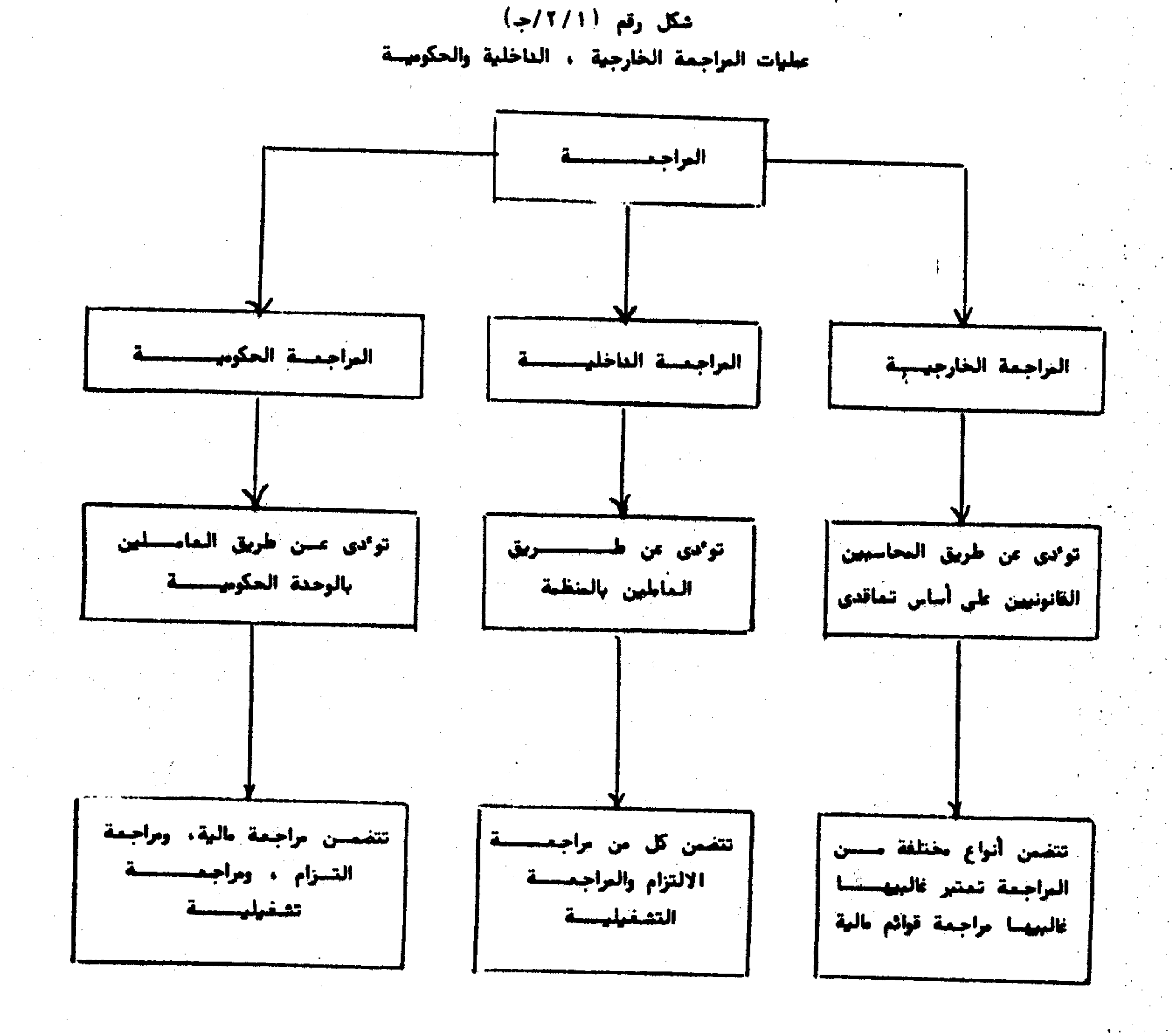
- مراجعة أداء Performance audit

وهى أحد أنواع المراجعة التشغيلية ، حيث يتم فحص كفاءة وفعالية استخدام الموارد ٠

ويوضح الشكل البيانى رقم (١/٢/جـ) العلاقة بين الانواع الثلاثة من عمليات المراجعة (الخارجية ، الداخلية، الحكومية) ٠

شكل رقم (١/٢/١ج)

عمليات المراجعة الخارجية ، الداخلية والحكومية



٣/١ أنواع المراجعين : Type of auditors

يمكن تقسيم المراجعين الذين يقومون بأداء عمليات مراجعةالتصرفات والاحداث الاقتصادية سواء الخاصة بأفراد أو كيانات أو وحدات اقتصادية أو قانونية الى ثلاثة مجموعات رئيسية هى : المراجع المحايد ، المراجع الداخلى، والمراجع الحكومى .

١/٣/١ المراجع المحايد : Independent auditor

يمثل المراجع المحايد فئة الافراد الممارسين لمهنة المراجعة المحايدة أو أعضاء مكاتب المحاسبة العامة الذين يقومون بأداء خدمات المراجعة المهنية الى العملاء . عادة مايتم تأهيل المراجعين المحايدين من عدة نواحى سواء التعليم ، التدريب والخبرة حتى يمكنهم أداء كل نوع من عمليات المراجعة المذكورة بعاليه . قد يتمثل عملاء المراجعين المحايدين فى منشآت أعمال تهدف الى تحقيق الربح أو تنظيمات لا تهدف الى تحقيق الربح، تنظيمات حكومية أو أفراد .

يعمل المراجعون المحايدون مقابل أتعاب لخدماتهم ، مثلهم فى ذلك أعضاء المهن الطبية أو القانونية ، هناك أوجه تشابه بين دور المراجع المحايد فى منشأة المحاسبة العامة والمحامى الذى يعتبر عضو فى منشأة قانونية ، مع ذلك فهناك أوجه اختلاف رئيسية أيضا . حيث يتوقع أن يكون المراجع محايدا ومستقلا Independent عن العميل عند أداء عملية المراجعة ، وعند التقرير عن نتائجها ، بينما يعتبر المحامى مدافعا وموءيدا للعميل عند أداء الخدمات القانونية . Advocate

تتضمن عملية المراجعة الحيادية على كل من الاعتبارات الفكرية النظرية والفنية ، حيث يكتفى حتى تلك النقطة أن يقال بانه حتى يكون المراجع محايدا فانه يجب أن يكون غير متحيزا عند آداء عملية المراجعة للعميل ، كما أنه يجب أن يبدو موضوعيا بالنسبة للذين يعتمدون على نتائج عملية المراجعة .

أغلب المراجعين المحايدين يحصلون على ترخيص بمزاولة المهنـة كمحاسبين قانونيين • بوجه عام فان الحصول على هذا الترخيص يقتضى المرور بامتحان موحد للحصول على لقب محاسب قانونى فضلا عن الحصـول على خبرة عملية فى المراجعة •

١/٣/٢ المراجع الداخلي : Internal auditor

يمثل المراجع الداخلى فئة العاملين فى الشركات الذين يقومون أساسا بوظيفة عملية المراجعة الداخلية ، حيث يهتم بصفة رئيسية بالتقييم المحايـد للانشطة كخدمة للمنظمة • حيث يتمثل الهدف من اجراء عمليـة المراجعة الداخلية فى مساعد ادارة المنظمة على الاداء الفعال لمسئولياتها •

يمتد نطاق وظيفة المراجعة الداخلية الى كافة مراحل أنشطة التنظيم، يرتبط المراجعون الداخليون بشكل رئيسى بعمليات مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية ، مع ذلك وكما سبق شرحه فان عمل المراجعين الداخليين قـد يكون تكملة وملحقا لعمل المراجعين المحايدين فى عمليات مراجعـة القوائـم الماليـة •

يتم تأهيل المراجعين الداخلييـن Internal auditor certification وقد يكون البعض منهم محاسبين قانونييـن Certified Public Accountants • ويعتبر المعهد الدولى للمراجعيـن الداخليين هو مجمع المراجعين الداخلييـن Institute of Internal Auditors (IIA) الذى يضع معايير التأهيل اللازمـة ويقوم بعقد امتحانات التأهيل اللازمة ، بالاضافة لذلك فان مجمع المراجعين الداخليين هو الذى يقرر المعايير المهنية للمراجعة الداخلية ويضع قانـون آدابها وسلوكها •

١/٣/٣ المراجع الحكومي : Government auditor

ويمثل هذا المراجع فئة المراجعين الحكوميين الذين يعملون في التنظيمات الحكومية المختلفة (الجهاز المركزى للمحاسبات ، مصلحة الضرائب ...) .

يقوم هؤلاء المراجعون بأداء وظيفة المراجعة المختلفة ، سواء عمليات مراجعة القوائم المالية أو عمليات المراجعة لتحديد الالتزام مع القوانين واللوائح المطبقة ، أو تحديد اقتصاديات وكفاءة أداء الاعمال بالاضافة الى تحديد فعالية البرامج ، وعادة مايتم التقرير عن نتائج هذه العمليات الى الجهات المختصة والجمهور .

يقوم الفاحصون بمصلحة الضرائب بمراجعة اقرارات المموليين لاغراض التحقق من توافقها مع قوانين الضرائب . يقتصر توصيل نتائجها الى الادارة الضريبية بالاضافة للمموليين .

يمكن القول بأن الهيئة القومية للمحاسبين الحكوميين فى الولايات المتحدة الامريكية تعتبر هى معهد المحاسبين الحكوميين Association of Government Accountants (AGA) ، ولم يقم هذا المعهد بعد بتطوير برنامج تأهيلى للمحاسبين الحكوميين ، مع ذلك فانبعض هؤلاء المحاسبين الحكوميين قد يكونوا حاصلين على شهادات محاسب قانونى (CPA) أو مراجع داخلى (CIA) .

١/٤ التنظيمات المرتبطة والمؤثرة في مهنة المحاسبةالقانونية والمراجعة الحيادية : The entities associated and influenced the Public accounting profession and auditing

يعتبر المحاسبون القانونيين والمهنيون الاخرون الذين يعملون بمكاتب ومنشآت المحاسبين القانونيين هم جزء من مهنة المحاسبة القانونية بوجه تتكون المهنة من :

١/٤/١ الكيانات التى تعمل مع المهنة ذاتها •

٢/٤/١ الكيانات الاخرى ذات التأثير المباشر على المهنة من خــــلال أنشطتها المنظمة والمؤثرة عليها •

يوضح الشكل رقم (١/٤/١أ) هذه الكيانات المرتبطة بمهنة المحاسبة القانونيــة •

شكل رقم (١/٤/١أ)

الكيانات والتنظيمات المرتبطة بمهنة المحاسبة العامة

تنظيمات داخل المهنة	تنظيمات أخرى تؤثر مباشــرة فى المهنــة
المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين	مجلس معايير المحاسبة المالية
جمعيات المحاسبيـــن القانونيين بالولايــة	مجلس معايير المحاســبة الحكوميــة
مجلس المحاســبة بالولايــة	لجنة تنظيم تــداول الأوراق الماليــة
وحدات المزاولة والممارسة (منشآت المحاسـبين القانونييــن)	ديوان المحاسبة العامــة بالولايات المتحدة الامريكية

١/٤/١ تنظيمات داخل المهنة : Entities Within the Proession

هناك أربعة تنظيمات رئيسية تعمل داخل المهنة ، فيما يلى طبيعة كل تنظيم والانشطة الرئيسية لكل منها :

١ ـ المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين :
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

يعتبر المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين هو التنظيم المبنى القومى لمهنة المحاسبة العامة • ولعل من أهم أهداف ذلك المجمع هو العمل لصالح أعضاءه وتوفير الدعم والتأييد الضرورى لضمان أن مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية تعمل وفقا لمستوى جودة مهنية ، وذلك عن طريق المحافظة على معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية والادبية والاخلاقية •

تعتبر العضوية فى هذا المعهد اختيارية ، وفى الوقت الحالى يوجد هناك حوالى ٣٠٠٠٠٠ عضو منهم ٤٥٪ يعملون فى مجال المحاسبة العامة ، و ٤٠٪ منهم يعملون فى مجال التجارة والصناعة ، أما الباقى فيعملون فى مجال التعليم أو الحكومة أو تقاعدوا • يوفر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين مدى واسع من الخدمات الى أعضاءه ، حيث تتضمن معايير الممارسة والرقابة على جودة الاداء Practice and Quality review Standards ، قانون آداب وسلوك المهنة A code of Professional ethics بالاضافة الى التعليم المهنى المستمر والمساعدة الفنية فى مجال المحاسبة والمراجعة • بالاضافة لذلك يقوم هذا المجمع بنشر ثلاثة دوريات هى مجلة المحاسبة Journal of accountancy المستشار الضريبى The tax advisor ، وخطاب المحاسب القانونى The CPA letter .

يعمل المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين من خلال عدد من الاقسام ، وتتمثل الاقسام المرتبطة بشكل مباشر بالمراجعة فيما يلى :
(أ) قسم معايير المراجعة ، (ب) قسم شئون مكاتب المحاسبين القانويين ، (جـ) قسم الرقابة على جودة الاداء ، (د) قسم آداب وسلوك المهنة •

٢ ـ جمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية : State Societies of CPA

تشكل مكاتب ومنشآت المحاسبة القانونية داخل كل ولاية جمعية أو مجمع لتلك المكاتب ، مثل التنظيمات القومية فان العضوية فى تلك الجمعية تعتبر اختيارية ، كثير من مكاتب ومنشآت المحاسبة القانونية أعضاء فى كل من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين وجمعية الولاية . تعمل تلك الجمعيات من خلال هيئات ومجالس تتشكل من أعضائها . ويكون لجمعيات الولاية قانونها الخاص للاخلاقيات المهنية والذى يتوازى بشكل وثيق مع قانون السلوك المهنى للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

٣ ـ مجالس المحاسبة بالولاية : State Boards of Accountancy

هناك ٥٤ مجلس للمحاسبة فى كل ولاية من الولايات المتحدة الامريكية . تكون المسئولية الاساسية للمجلس فى تحديد وتنفيذ قوانين الولاية التى تحكم ممارسة المحاسبة القانونية داخل الولاية ، والتى تتعلق بتصاريح المهنة والارشاد المهنى والتعليم المهنى للمحاسبين القانونيين فى بعض الاحيان ، على الرغم من مجالس المحاسبة بالولايات لا تتبع مباشرة المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أو جمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية الا أنها تعمل مع تلك التنظيمات على مراقبة وتنظيم هذه المهنة .

٤ ـ وحدات الممارسة : Practice units

- يمكن للمحاسب القانونى أن يزاول المهنة كممارس وحيد A sole Practitioner أو كعضو فى منشأة A member of a firm . منشأة المحاسبة القانونية قد يتم تنظيمها كمنشأة فردية أو كشركة تضامن أو كشركة مساهمة مهنية . هناك حوالى ٣٠٠٠٠ وحدة مهنية تزاول المحاسبة القانونية فى الولايات المتحدة الامريكية .

بوجه عام يتم تقسيم تلك المنشآت الى أربعة مجموعات : (١) دولية، (٢) قومية ، (٣) اقليمية ، (٤) محلية ٠

١ ـ منشآت المحاسبة القانونية الدولية : International firms

وهى لديها مكاتب فى المدن الرئيسية فى الولايات المتحدة والمدن الاساسية خلال دول العالم ٠ يشار الى أكبر ستة منشآت فى هذه المجموعة باصطلاح الستة الكبار The Big Six ، حيث يبلغ اجمالى الايرادات السنوية لتلك المجموعة من الشركات مجتمعة حوالى ١٣ بليون دولار خلال دول العالم بالاضافة الى ١٠ بليون دولار فى الولايات المتحدة الامريكية ذاتها ٠ أحد تلك المنشآت الستة الكبار لديها ١١٠ مكاتب فى الولايات المتحدة و٤٠٠ مكتب فى ٩٠٪ من دول العالم المختلفة ٠ تتميز تلك المنشأة بأن لديها حوالى ١٣٠٠ شريك ويقترب عدد الاعضاء المهنيين العاملين بها من ٢٥٠٠٠ عضو ٠

يصور الشكل رقم (٤/١/ب) اجمالى الايرادات بالبليون دولار وعدد الشركاء للستة الكبار من منشآت المحاسبة القانونية بالولايات المتحدة الامريكية ٠

٢ ـ المنشآت القومية : National firms

وهى منشآت محاسبة قانونية لديها مكاتب فى المدن الرئيسية فى الولايات المتحدة ، تلك المنشآت تخدم بعض عملاء هيئة تداول الاوراق المالية وآلاف من العملاء المتوسطين والصغار ، تتنافس تلك المنشآت القومية مع الشركات الدولية على هؤلاء العملاء ٠

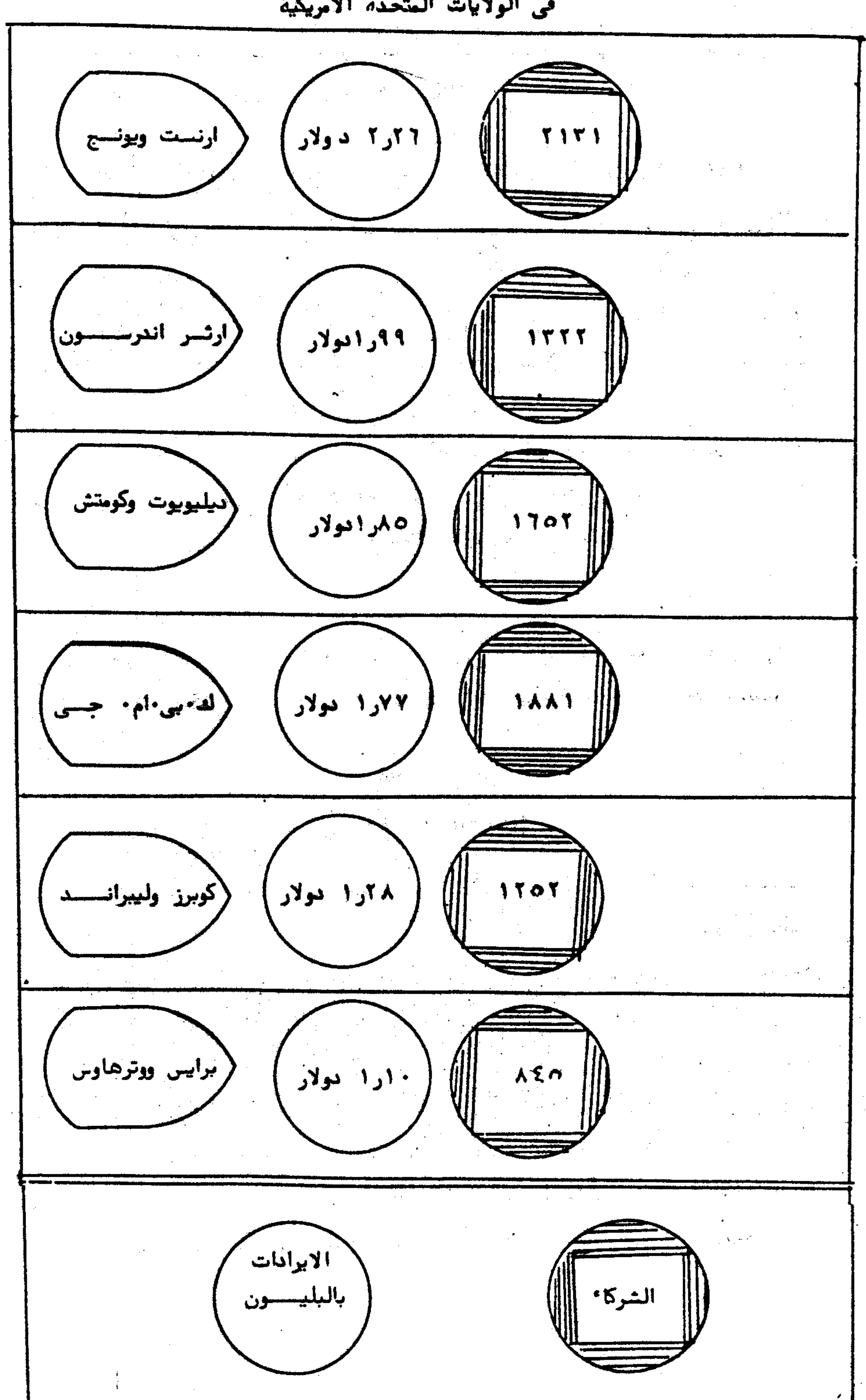
٣ ـ المنشآت الاقليمية : Regional firms

وهى منشآت محاسبة قانونية لديها مكاتب فى مناطق جغرافية محددة على سبيل المثال الشرق ومنتصف الغرب ، تلك المنشآت عادة ماتخدم عملاء أصغر من تلك التى يخدمها منشآت المحاسبة القانونية الدولية أو القومية ٠

شكل رقم (١/٤/ب)

بيانات أساسية عن أكبر ستة مكاتب دولية

في الولايات المتحدة الامريكية



٤ ـ المنشآت المحليـة :

وقد يكون لتلك المنشآت مكتب واحد أو عدة مكاتب داخل الولايـة أو المقاطعة ، تعتبر تلك المنشأة المحلية هى النمط الاكثر شيوعا للوحـدة المزاولة ، وهى تخدم تنظيمات صغيرة وعملاء فرديين .

١/٤/٢ التنظيمات الاخرى التى تؤثر مباشرة فى مهنة المحاسبة العامة :

Other entities that directly influence the professions

كما يتبين من الشكل البيانى رقم (١/٤/١أ) فان هناك خمسـة تنظيمات تنتمى لتلك المجموعة ، حيث ينتمى التنظيمين الاول والثانى الـى القطاع الخاص ، فـى حين تمثل التنظيمات الثالثة والرابعة والخامسة كيانات تنتمى للقطاع العام أو الحكومة . فيما يلى ابراز لطبيعة والانشطة الرئيسـية لكل من تلك التنظيمات :

١ ـ مجلس معايير المحاسبة المالية :

Financial Accounting Standards Board (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية منظمة مستقلة خاصة ، تتمثل وظيفتها الرئيسية فى وضع وتطوير مبادىء المحاسبة المتعارف عليها والمقبـولة قبولا عاما . وقد أنفصل هذا المجلس عن مجلس المبادىء المحاسبيـة Accounting Principles Board (APB) بالمجمع الامريكي للمحاسـبين القانونيين ، والذى كان مسئولا عن اصدار آراء بمبادىء المحاسبة حتى عـام ١٩٧٣ . وتشكل النشرات والتفسيرات التى يصدرها هذا المجلس FASB بالاضافة للآراء التى أصدرها مجلس مبادىء المحاسبة APB عناصر مبـادىء المحاسبة المتعارف عليها ، ويتكون مجلس معايير المحاسبة المالية من سبعة أعضاء يتم اختيارهم من مجالات الاعمال المختلفة فضلا عن المجـالات الاكاديمية .

٢ – مجلس معايير المحاسبة الحكومية :

Government Accounting Standards Board (GASB)

وقد تشكل هذا المجلس فى عام ١٩٨٤ لتنظيم القطاع الحكومى الامريكى ، يتكون هذا المجلس من خمسة أعضاء لهم سلطة نشر المبادىء المحاسبية الخاصة بالتنظيمات الحكومية المرتبطة بالولاية أو الحكم المحلى • عملية اصدار نشرات عن معايير المحاسبة الحكومية Statement of Government Accounting Standards (SGAS) تعتبر مماثلة تماما لنفس العملية التى يتبعها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عند اصداره لنشرات عن معايير المحاسبة المالية (SFAS).

٣ – هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية :

Securities and Exchange Commission (SEC)

هى عبارة عن منظمة حكومية انشئت عام ١٩٣٤م ، وتتمثل المهمة الرئيسية لتلك الهيئة فى اصدار المعايير الفنية التى تحكم طرق اعداد التقارير المالية للشركات التى تتداول أوراقها المالية فى الاسواق المالية ، وعلى الرغم من أن تلك الهيئة لها صلاحية اصدار مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، الا انها قد فوضت هذه الصلاحية الى المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين ، ثم أخيرا الى مجلس معايير المحاسبة المالية • مع ذلك تقوم الهيئة باصدار سلسلة من التعليمات أو المتطلبات المحاسبية Accounting Series Release (ASR) بجانب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها •

تمارس تلك الهيئة تأير ملحوظ على مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية، حيث تتضمن لوائحها وتعليماتها المواصفات والمتطلبات اللازمة لتحديد استقلال المحاسب بالاضافة الى معايير التقارير • تلك المستلزمات هى نفسها التى أقرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين • هذا ولتلك الهيئة سلطة كبيرة فى اتخاذ الاجراء العقابى فى مواجهة المحاسبين المحايدين الذين يخالفون تعليماتها ولا يتبعونها •

٤ ـ مكتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة :

U.S. General Accounting Office (GAO)

يعتبر هذا المكتب هيئة فيدرالية يرأسها مراقب النفقات والمحاسب العام للولايات المتحدة الامريكية ، وله تأثير مباشر على مهنة المحاسبة القانونية من خلال اصداره لمعايير المراجعة الحكومية ، وحيث يقوم بنشر معايير عملية مراجعة التنظيمات الحكومية ، والبرامج والانشطة والوظائف ، وتجدر الاشارة الى أن المحاسبين القانونيين يجب أن يتبعوا تلك المعايير بالاضافة الى المعايير المهنية التى حددها المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين عند أداء عملية مراجعة التنظيمات الحكومية .

٥ ـ مصلحة الايراد الداخلي : Internal Revenue Service (IRS)

تعتبر تلك المصلحة أحد أقسام وزارة الخزانة بالولايات المتحدة الامريكية ، وهى المسئولة عن ادارة وتنفيذ القوانين الضريبية . ومما لاشك فيه فان لتلك المصلحة تأثير رئيسى على المحاسبين القانونيين والذين يؤدون خدمات ضريبية ، بحيث اذا خالف بعض هؤلاء المحاسبين تلك القواعد فسوف يكونوا عرضة للغرامات والعقوبات الاخرى التى يمكن فرضها عن طريق مصلحة الايراد الداخلى .

١ / ٥ الخدمات التي يؤديها المحاسبون القانونيون ومكاتب المحاسبة القانونية :

Services performed by CPA and Public Accounting firms

عادة يتم تأهيل المحاسبين القانونيين بالشكل الذى يسمح لهم باداء عديد من الخدمات ، يمكن تبويب هذه الخدمات الى خدمات تتعلق بابداء الرأى ، وخدمات بخلاف ابداء الرأى .

١ / ٥ / ١ خدمات ابداء الرأى : Attest Services

خلال فترات مهنة المراجعة الاولى كانت هناك حاجة قليلة الى خدمة ابداء الرأى ، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب ابداء الرأى عن القوائم

المالية ، من هنا كانت المراجعة – خلال هذه الفترة – تؤدى بشكل أساسي تلبية لرغبة ادارة المنشأة وهى المالكة لها فى ذات الوقت ، من ثم فان كل اهتمام المراجع موجها نحو اكتشاف الاخطاء والغش الذى يمكن أن يحدث عن طريق العاملين .

ومع بداية العشرينات ومع حدوث تطور فى بيئة الاعمال ، بدأت المنشآت فى الاعتماد بشكل واضح على رأس المال من جمهور المستثمرين–والذى أخذ بصفة عامة شكل الاسهم المباعة الى طرف ثالث لا يمارس وظيفة ادارية ، وازاء هذا التطور بدأ هدف المراجعة هو الاخر يتطور من مجرد اكتشاف الاخطاء والغش الى ابداء الرأى ، أو تحديد مدى صدق وعدالة وعرض القوائم المالية .

بوجه عام تنقسم خدمات ابداء الرأى الى أربعة أنواع رئيسية :

١/٥/١/١ <u>المراجعة</u> : Auditing

النموذج الرئيسى لخدمة عملية المراجعة هى عملية مراجعة القوائم المالية ، يتضمن هذا النوع الحصول على وتقييم أدلة الاثبات المرتبطة بالقوائم المالية التاريخية للوحدة ، والتى تتضمن تأكيدات ومزاعم ادارة تلك الوحدة . تأسيسا على المراجعة تقوم منشأة المحاسبة القانونية باصدار رأى عن ما اذا كانت القوائم قد تم عرضها وتصويرها بشكل عادل وصادق وبالتوافق مع المعايير المقررة أم لا – وهى عادة مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

١/٥/١/٢ <u>خدمات الفحص</u> : Examination

يستخدم اصطلاح الفحص لوصف الخدمات الاخرى التى تبلغ ذروتها فى التعبير عن الرأى عما اذا كان تأكيد طرف آخر تتوافق مع المعايير المحددة أم لا ، وكأمثلة على ذلك فحص المعلومات المالية المتوقعة (التنبؤات) ، والفحص لاغراض تحديد ما اذا كانت نظم الرقابة الداخلية لاحد الوحدات تتوافق مع المعايير المحددة عن طريق الهيئات الحكومية أو القانونية .

٣/١/٥/١ خدمات الفحص التحليلي : Analytical Review

تتكون خدمة الفحص التحليلي للقوائم المالية من الاستفسارات والاستعلام من ادارة الوحدة الاقتصادية ، بالاضافة الى تطبيق الاجراءات التحليلية التى تتضمن تحليل الاتجاه والنسب والموءشرات التى تبين العلاقات بين البيانات الواردة بالقوائم المالية ، والغرض من خدمات الفحص التحليلى اعطاء ضمان سلبى Negative assurance فى مواجهة الرأى الايجابى الذى يتم توفيره عند اجراء عملية المراجعة ، فبدلا من ذكر أن القوائم المالية تم عرضها بصدق وعدالة بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، فان التقرير المرتبط بالفحص التحليلى للقوائم المالية يشير الى أن المراجع يبدى رأيا عما اذا كان من المطلوب اجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية كى تتفق وتتسق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها أو أى أسس أو قواعد محاسبية . أحيانا مايتم أداء تلك الخدمات على القوائم الدورية أو المرحلية للشركات العامة أو القوائم السنوية للشركات غير العامة (الشركات التى لا تطرح أوراقها المالية فى الاسواق المالية) .

٤/١/٥/١ الاجراءات المتفق عليها : Agreed-Upon Procedures

يعتبر نطاق العمل عند أداء الاجراءات المتفق عليها أقل منه عند أداء خدمة المراجعة أو الفحص ، فعلى سبيل المثال فقد يتفق العميل ومنشأة المحاسبة القانونية على أن اجراءات معينة سوف يتم أدائها فقط على عناصر معينة فى القوائم المالية . بالنسبة لهذا النوع من الخدمة يمكن أن تصدر منشأة المحاسبة القانونية ملخص بالنتائج أو تأكيد سلبى مشابه ومماثل لذلك الذى تم وصفه بالنسبة لخدمة أو ضمان الفحص التحليلى .

٢/٥/١ خدمات بخلاف ابداء الرأى : Nonattest Services

الانواع المختلفة للخدمات بخلاف ابداء الرأى التى يتم تقديمها عن طريق منشآت المحاسبة القانونية هى خدمات المحاسبة ، والضرائب والاستشارات الادارية . الخصائص الشائعة لتلك الخدمات تتمثل فى أنها لا توءدى الى التعبير عن أو ابداء الرأى ، الضمان السلبى ، ملخص النتائج أو أى شكل آخر من الضمان .

١/٥/٢/١ الخدمات الضريبية : Tax Services

تمثل تلك الخدمات جانبا هاما من اجمالى الخدمات التى تقدمها مكاتب وشركات المراجعة ، خاصة وأن تلك الخدمات تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية ، وتلك الخدمات تتراوح عادة مابين اعداد الاقرارات الضريبية بكافة أنواعها الى خدمات التخطيط والفحص الضريبى ، وهناك بعض شركات المراجعة وبعض المراجعين والمحاسبين القانونيين الذين تخصصوا فى تلك الخدمة لدرجة أنها أصبحت تمثل الجزء الاكبر من مجموعة مايقدمونه من خدمات ، ونظرا لاهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة خاصة بمسئوليات وممارسة الخدمات الضريبية Committee on Responsibilities and Tax Practices ، وقد صدر عدة نشرات تعرف وتحدد مسئوليات المحاسب القانونى عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات .

١/٥/٢/٢ خدمات الاستشارات الادارية :
Management Advisory Services (MAS)

نظرا لخبرة المراجع والمحاسب القانونى نتيجة مراجعة عمليات عملائه المختلفين ، فضلا عن خبرته فى تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية ، من ثم كان الامر الطبيعى التزايد المستمر فى الطلب على خدمات ذلك المراجع فى مجال الاستشارات الادارية ، وتتضمن هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حاليا ، وتصميم النظم المحاسبية ، وفى بعض الاحيان مساعدة العملاء فى الحصول على بعض المهارات والكوادر الادارية المؤهلة بشكل مرتفع .

وعندما يقوم المحاسب القانونى بأداء تلك الخدمات فانه يقوم بالعمل كخبير خارجى للشركة ، حيث يجب ألا يقوم باتخاذ قرارات ادارية ، وعادة ماتوجد الكفاءات اللازمة لتقديم هذا النوع من الخدمات ـ فقط ـ بشركات المراجعة الكبيرة ، حيث تكون هناك أقسام مستقلة لاداء هذه الخدمات ، ولطبيعة هذه الخدمات التى قد تكون مختلفة عن مجال المراجعة أو المحاسبة ،

فان العاملين فى مجال تلك الخدمات قد يكون اتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين فى مجال المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة بنفس شركة المحاسبة القانونية ٠

وقد أنشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة تسمى لجنة الخدمات الاستشارية الادارية لتوفير ارشادات للقائمين بتلك الخدمات ، حيث أصدرت تلك اللجنة نشرات عن المعايير التى يتم فى ضوئها قياس وتقييم مايقدم من خدمات ٠

وقد عرف المجمع الامريكى للمحاسبن القانونيين تلك الخدمات الاستشارية بأنها الاستشارات المهنية التى تهدف أساسا الى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف التنظيم ، وبعبارة أخرى تتعلق تلك الخدمات بالمجالات التالية :

- نصح الادارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم ٠
- القيام ببعض الدراسات الخاصة (مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والادارية الداخلية) واعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج
- تقييم أو اعادة النظر فى التطوير المقترح للسياسات والاجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية ٠
- تقديم الافكار والمفاهيم وطرق الادارة الجديدة للعميل ٠

ونظرا لان طبيعة تلك الخدمات تجعل من المحاسب يلعب دور المدافع أو المؤيد عن عميله ، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة من المحاسب ، وخاصة أنه سيؤدى أيضا خدمة المراجعة لنفس العميل ، فقد أدى ذلك الى تعريض مهنة المحاسبة القانونية الى النقد ، حيث من غير الممكن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والمحافظة فى نفس الوقت على الاستقلال والحياد ، ولهذا السبب فقد قامت لجنة الخدمات

الاستشارية بتعريف دور المحاسب فى تقديم هذه الخدمات بشكل أكثر وضوحا ودقة ، كذلك فقد أصدرت عدة نشرات متتالية بالمعايير التى تحكم ممارسة تلك الخدمات ، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير التى تحكم ممارسة تلك الخدمات وتجعل المحاسب يتمسك بالمعايير العامة والفنية لمهنة المحاسبة.

فعلى الرغم من أن المحاسب القانونى يقدم لعميله المشورة والنصح الفنى ، وقد يساعده على تنفيذ تلك الاقتراحات ، الا أن المحاسب ما زال مهنيا ، بمعنى يجب أن يحافظ على موضوعيته وحياده ، من هنا يكون من المهم تحديد الدور الذى يجب أن يقوم به المراجع القانونى ، حيث يجب ألا يقوم بدور التابع أو المسيطر فى علاقته بالعميل ، وانما يجب أن يلعب دور الناصح والاستشارى فقط ، أما متخذ القرار فيجب أن يكون العميل نفسه ، ولا شك فان هذه النقطة يجب أن تكون واضحة كما يفضل أن تكون مكتوبة بخطاب التعاقد والذى يجب أن يتضمن :

- طبيعة المهمة المطلوبة من المراجع بالتحديد .
- المهام التى لا يكون من المتوقع أن يقوم المراجع بأدائها .
- نوعية الاتصال أو التقرير الذى يتوقع العميل الحصول عليه .
- الوقت اللازم لاداء المهمة .
- ما اذا كان المراجع سيعقد اجتماعات مع مجلس الادارة لابلاغه شفهيا بالنتائج التى توصل اليها .
- الاتعاب التى يتقاضاها المراجع مقابل قيامه بتلك المهمة .

١/٥/٢/٣ خدمات المحاسبة : Accounting Services

تقوم بعض مكاتب المراجعة الكبيرة (عن طريق انشاء أقسام بها) وكذلك بعض مكاتب المراجعة الصغيرة بالتعاقد مع العملاء لاداء مجموعة من الخدمات المحاسبية والتى تتراوح مابين امساك الدفاتر واعداد قيود اليومية واجراء عمليات الترحيل واعداد القوائم المالية سواء كان ذلك يدويا أو الكترونيا الى اعداد واستيفاء الاقرارات الضريبية . من هنا فان وظيفة المحاسب القانونى تكون كمستشار مالى وضريبى وماسك للدفاتر فى آن واحد ، وتعتبر

منشأة أو مكتب المحاسبة القانونية بمثابة بديل أو مكمل للعاملين بالعميل ، هذا وتنقسم تلك الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية غير المراجعة للمنشآت الصغيرة غير المساهمة الى نوعين ، الاول يمثل المستوى الادنى وهو الجمع والاعداد Compilation ، وينحصر فى اعداد القوائم المالية من البيانات الواردة بسجلات العميل ، أما الثانى فهو يمثل المستوى الاعلى وهو يتعلق بالفحص التحليلى للقوائم المالية Review كما سبق شرحها حيث يتضمن الفحص التحليلى للقوائم المالية للعميل .

ويقتصر اجراء الجمع والاعداد Compilation عادة على تفهم نشاط العميل واعداد القوائم المالية ، ثم التحقق من خلوها من الاخطاء الهامة الواضحة ، وبالتالى فليس من الضرورى ابداء رأى أو تأكيد فى هذا الصدد ، مع ذلك فان المحاسب القانونى مسئولا عن تصحيح والافصاح عن أية انحرافات عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

وقد انشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة شئون خدمات المحاسبة والفحص التحليلى لمراقبة وتنظيم الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة التى تقدمها شركات المراجعة أو المحاسبة القانونية ، كاستجابة للانتقادات التى كانت تثار بخصوص عدم الاهتمام بوضع المعايير اللازمة فى مجال الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة ، حيث تم اصدار أربعة نشرات تتضمن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى Statement On Standards For Accounting and Review Services (SSAPS)

١ / ٦ العلاقة بين المحاسبة والمراجعة والاطار النظرى للمراجعة :

The relationship between accounting and auditing and the theoryetical framework of auditing

١ / ٦ / ١ العلاقة بين المراجعة والمحاسبة :

حيث أن المراجعة Auditing تدرس ضمن المنهج الدراسى للمحاسبة Accounting Curricula ، كما أنها يتم ممارستها عن طريق المحاسبين القانونيين ، فغالبا ماينظر اليها بأنها قسم فرعى من أقسام المحاسبة .

وعلى الرغم من وجود ارتباط كبير بين المحاسبة والمراجعة ، حيث ان المراجعين هم محاسبين أولا وليس لان المراجعة هى أولا محاسبة ، فان Mautz and Sharaf قد علقا على ذلك بقولهما :

" ان المراجعة تعتبر علما تحليليا وليس علما انشائيا ، كما أنها تعتبر انتقادية وتهدف الى التحقق ، وترتبط اساسا بالقياسات والتأكيدات المحاسبية ، تركز المراجعة على دليل الاثبات ومايؤيد القوائم والبيانات المالية ، لذلك فان المراجعة لديها جذورها الرئيسية والتى لا تتمثل فى المحاسبة التى تقوم بفحص ومراجعة عملياتها وانما فى المنطقة التى تعتمد وترتكز عليه أفكارها وطرقها بشكل كبير ٠

من هنا تعتبر المحاسبة والمراجعة علمين ونظامين مستقلين ، حيث أنهما يقومان على أساسين غير مرتبطين بالاضافة الى هياكل معرفية غير متماثلة ، حيث تتضمن المحاسبة تجميع وتلخيص وتقرير وتفسير البيانات المالية ، على النقيض تقوم المراجعة باستخدام نظرية الاثبات ـ تماما مثلما تستخدمها المهنة القانونية للتحقق من المعقولية الشاملة (العدالة) لعرض القوائم المالية ٠ وكما هو موضح فى الشكل رقم (١/٦/١أ) تعتبر مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها هى بمثابة الرابطة بين المحاسبة والمراجعة فعند تقييم عدالة تصوير القوائم المالية ـ يستخدم المراجعون تلك المبادىء كمعيار ، من هنا يجب أن يكون المراجعون خبراء فى الامور المحاسبية ، مع ذلك فان التركيز الاساسى للمراجعة يتمثل فى جمع وتقييم أدلة الاثبات ٠

بعبارة أخرى توجد اختلافات جوهرية فى كل من الطرق والاهداف بين العملية المحاسبية التى عن طريقها يتم اعداد القوائم المالية ومراجعة هذه القوائم ٠

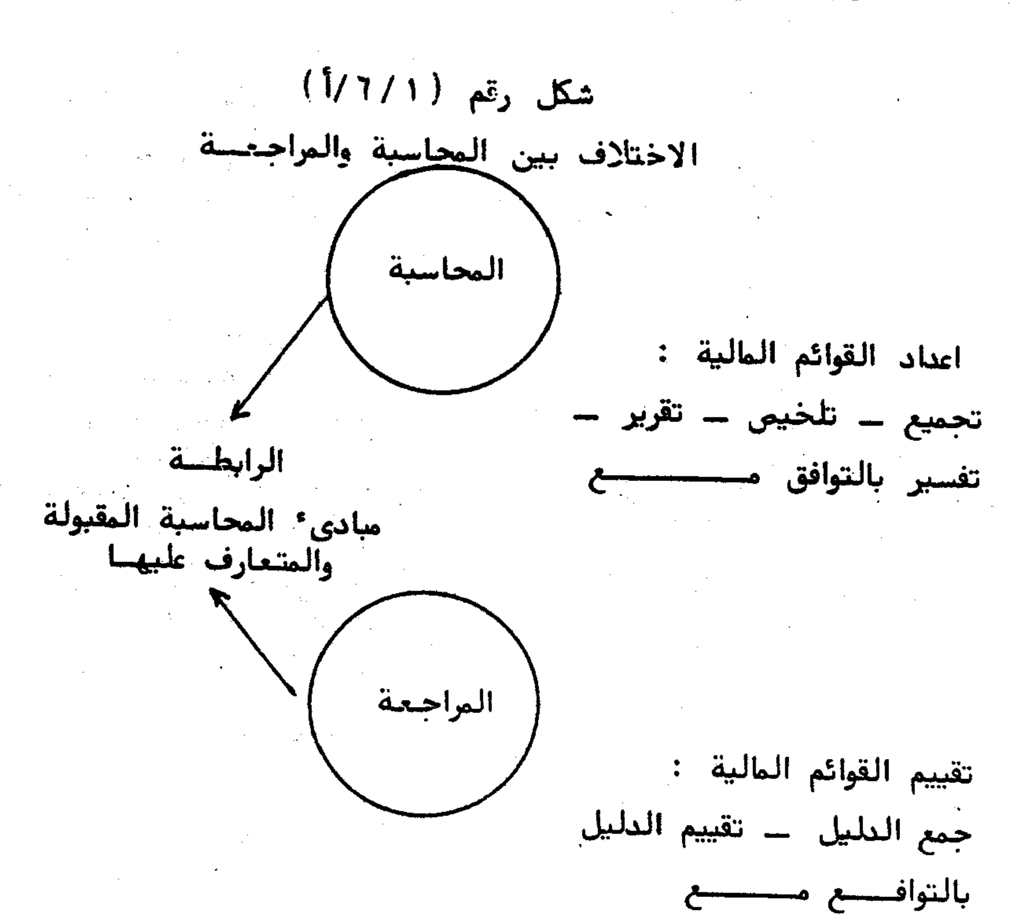
حيث تتضمن الطرق المحاسبية تحديد الاحداث والعمليات المالية التى توءثر على الوحدة ، ثم قياس هذه البنود وتسجيلها وتبويبها وتلخيصها فى السجلات المحاسبية ، تتمثل نتيجة تلك العملية فى اعداد وتوزيع القوائم المالية وأنواع أخرى من التقارير المحاسبية ، يمكن القول بأن الهدف

النهائى للمحاسبة هو توصيل البيانات المالية الملائمة والصالحة التى ستكون نافعة عند اتخاذ القرارات • لذلك فالمحاسبة هى عملية خلق بيانات ومعلومات •

بينما تتضمن مراجعة القوائم المالية الحصول على وتقييم أدلة الاثبات المرتبطة بالقوائم المالية لادارة الوحدة • وتنتهى عملية المراجعة باصدار تقرير يتضمن رأى المراجع عن ما اذا كان عرض القوائم المالية قد تم بعدالة وبالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها • فبدلا من خلق معلومات جديدة ، فان المراجعة تضيف الثقة على المعلومات المحاسبية وزيادة قيمتها عن طريق تقويم تلك المعلومات بطريقة انتقادية وتوصيلها الى المستخدمين •

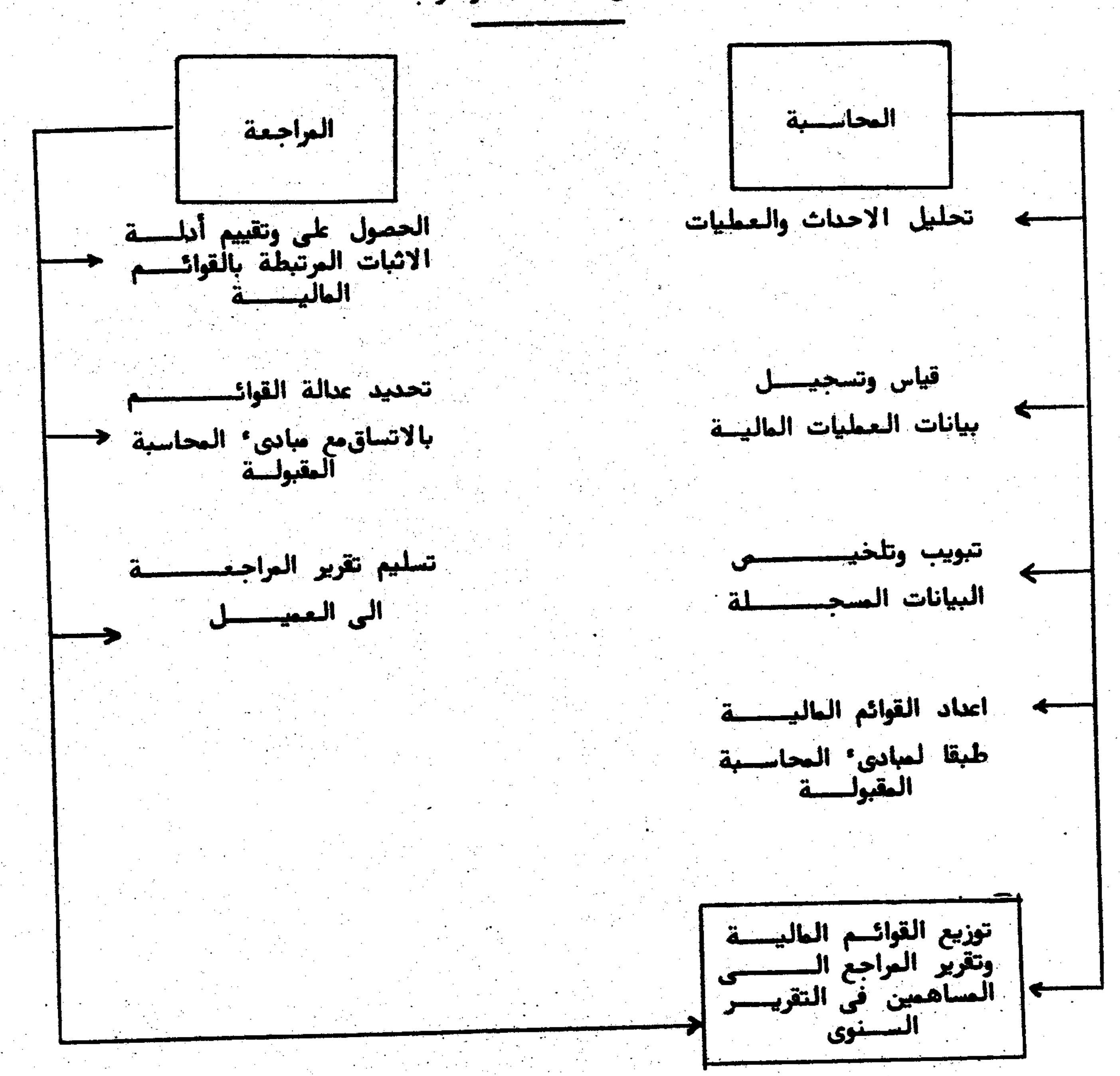
يوضح شكل رقم (١/٦/ب) العلاقة بين المحاسبة والمراجعة فى عملية التقرير المالى •

شكل رقم (١/٦/أ)
الاختلاف بين المحاسبة والمراجعة



شكل رقم (١/٦/ب)

العلاقة بين المحاسبة والمراجعة



١/٦/٢ هيكل نظرية المراجعة : The Structure of Audit Theory

تساعد نظرية المراجعة على وصف وشرح وتحديد وتشخيص قـــــرارات المراجع التى يجب اتخاذها عند أداء عملية المراجعة ، أى أن المراجـــــع يعتمد على نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المرتبطة بكل خطوة من خطوات المراجعة .

من هنا كانت الحاجة ماسة الى تحديد هيكل النظرية المراجعـــة ، وقد أوضحت الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA الى أن هناك القليـــــل -- فى متناول اليد -- لما يمكن وصفه بنظرية المراجعة ، اذا ماقورن بغزارة المادة المتوافرة فى نظرية المحاسبة ، الامر الذى يستدعى وجود قياس واضـح وملموس للنظرية فى مجال المراجعة ، حتى تكون عونها للتطبيق العمـــلى للمراجعـــة .

فالمراجعة سواء تم تبويبها من وجهة نظر الهدف (قوائم ماليـــة ، التزام أو تشغيلية) أو عن طريق طبيعة القائمين بالمراجعين (خارجية ، داخلية أو حكومية)يجب أن يتـم أدائها داخل اطار نظرى واضح .

بوجه عام تتكون نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض والمفاهيـــم والمعايير والاهداف والاجراءات ، أى أن هناك خمسة عناصر رئيسية مكونـــة لهيكل نظرية المراجعة ، حيث يتحدد كل عنصر كنتيجة منطقية للعنصـــر السابق عليه .

وفيما يلى مناقشة موجزة لهذه العناصر الخمسة :

١/٦/٢/١ فروض المراجعة : Auditing Postulates

تعرف الفروض فى مجال المراجعة على أنها معتقدات ومتطلبات أساسية تعتمد عليها الافكار والقواعد ، وتتمثل الفروض الرئيسية التى ترتكز عليهـــا نظرية المراجعة على النحو التالى :

١ ـ يتم أداء وظيفة المراجعة فى ظل افتراض امكانية التحقق من القوائم المالية والبيانات المالية .

وتعتمد درجة امكانية التحقق Verifiability على نوع عملية المراجعة وطبيعة الحساب ، والقسم أو البرنامج موضوع الفحص . فوجود النقدية من السهل التحقق منه اذا ماقورن بالتحقق من جودة عمليات الشراء أو نظام التوزيع .

٢ ـ ليس من الضرورى أن يكون نزعا طويل الاجل بين المراجعين ومديرى المنظمات موضع المراجعة ، حيث يهتم كل منهما بالعرض العادل للقوائم المالية ـ حيث يترتب على ذلك استفادة المجتمع فى الاجل الطويل فى اتخاذ قرارات استثمارية سليمة وفى التخصيص الكفء للموارد ، ومع ذلك فقد يكون هناك نزاعا قصير الاجل بين المراجعين والمديرين لعديد من الاسباب هى :

أ ـ قد يحتاج المديرون الى اظهار أرباح مرتفعة حتى يحصلون على مكافآت ملائمة .

ب ـ يقوم المراجعون بفحص وتقييم التأكيدات التى عملها المديرين ، وقد تكون هناك محاولة من هؤلاء المديرين لتغيير تلك التأكيدات التى قد تسبب احراج لهم .

فعند تجميع أدلة الاثبات يجب على المراجعين الحفاظ على نزعة الشك المهنى لديهم Attitude of professional skeptism بخصوص تأكيدات الادارة .

٣ ـ يساعد نظام الرقابة الفعال على تخفيض احتمال الغش أو المخالفات فى المنظمة محل المراجعة ، فلاشك أن نظام الرقابة الجيد يعنى امكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية .

٤ ـ يؤدى تطبيق مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها الى التصوير والعرض العادل والصادق للقوائم المالية .

فتلك المبادىء المحاسبية يفترض أنها تمثل المعايير والارشادات الملائمة التى بدونها يكون هناك صعوبة على المراجعين فى تحديد الحكم على عدالة عرض القوائم المالية ٠

٥ ـ فى غياب الدليل على العكس ، فان ماحدث فى الماضى سيحدث فى المستقبل ، فعلى سبيل المثال اذا ماواجه المراجعون فى الماضى مشكلة وجود هيكل رقابة داخلية ضعيف ، فاذا لم يحصل المراجعون على دليل يثبت العكس ، فانهم سوف يفترضون بوجه عام أن تلك الظروف سوف يستمر حدوثها فى ظل المراجعة الحالية ٠

٦ ـ خلو القوائم المالية من التواطوء وأى مخالفات غير عادية ٠ فهذا الغرض يعنى ضمنيا أن المراجع ليس لديه أى مسئولية تجاه اكتشاف الغش والمخالفات ٠ بالاحرى فان المراجع لا يفترض عادة وجود المخالفات فى عملية المراجعة ، وانما هو يقوم بتقييم مخاطر احتمال حدوث بعض الاخطاء أو المخالفات من شأنها أن تجعل القوائم المالية تتضمن تحريفات مادية أو جوهرية ٠ تأسيسا على هذا التقييم ، فانه يقوم بتصميم اجراءات عملية المراجعة والتى تضمن الحصول على ضمان معقول reasonable assurance من اكتشاف الاخطاء أو المخالفات المادية التى يجب أن توجد ٠

٧ ـ عندما يتم فحص البيانات المالية لاغراض التعبير عن رأى محايد ، يتصرف المراجع كمراجع فقط ٠

هذا الغرض لا يعوق المراجعين عن استخدام معرفتهم المحاسبية فى توفير صور أخرى من خدماتهم الى عملائهم محل المراجعة ، فعلى سبيل المثال قد يقترح المراجع طرقا من شأنها حفظ سجلات العملاء بشكل أكثر دقة ، والرقابة على أصولهم بشكل أكثر تطويرا ٠ فهذا الغرض يوحى ضمنا بأن الخدمات الاخرى المقدمة أثناء عملية المراجعة يجب اعتبارها بأن لها الاهمية الثانوية ويمكن أن تكون ضارة اذا ما تداخلت مثل تلك الخدمات

مع واجباته كمراجع ، يوحى هذا الغرض أيضا بأن المراجعين يجب ألايكـون لديهم منازعات وتعارض فى المصالح من شأنهـا تمنعهم من أن يكونوا مستقلين عن عملائهم أثناء أداء عمليات المراجعة ٠

٨ ـ يفرض الوضع المهنى للمراجع المحايد التزامات مهنية متكافئـة[1] ومتناسبة Commensurate professional obligations ، حيث أن الوضع المهنى للمراجع يتناسب مع الالتزام بأداء عملية المراجعة ٠

١/٦/٢/٢ مفاهيم المراجعـة : Auditing concepts

تعـنى المفاهيم فى مجال المراجعة التعميم العقلى والذهنـى أو الافكار الاساسية ، وتتمثل مفاهيم المراجعة بوجه عام فى التعميمات المجردة والتى يتم استنتاجها واشتقاقها من فروض نظرية المراجعة ، وتمثل تـلك المفاهيم بدورها الاساس لتحديد المعايير والاجراءات ٠

على وجه التحديد توجد خمسة مفاهيم أساسية فى مجال المراجعـة هـى :

١ ـ السلوك الاخلاقي : Ethical conduct

حيث يمكن تعريف السلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخيـر والشر والواجبات الاخلاقية ، وتنطوى الاداب والسلوك ضمنيا على اختيـار الذات لمعايير الصواب والخطأ ، فمحور الاخلاقيات (الاداب والسـلوك) يتركز فى وضع قواعد أو مقاييس أو معايير الصواب ، وبالتالى التعرف عـلى التصرفات الخاطئة ٠

---

(١) الاخطاء هى عبارة عن تحريفات غير عمدية أو حذف قيم أو افصاحات فى القوائم المالية بشكل غير عمدى ، بينما تشير المخالفات الـى التحريفات العمدية أو حذف قيم أو افصاحات فى القوائم الماليـة عمـدا ٠

٢ ـ الاستقلال والحياد : Independence

حيث ينظر لذلك المفهوم على أنه مسألة ذهنية أو فكرية An attitude of mind بمعنى أن المراجع يجب أن يكون مستقلا في تفكيره وفي ابداء رأيه على القوائم المالية ، حيث يجب على المراجع أن يبدى رأيه في القوائم بنزاهة وأمانة وألا يسمح لاى اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير على رأيه ٠

٣ ـ العناية المهنية الواجبة : Due care

يرتبط هذا المفهوم بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداء ذلك العمل ، ويجب أن يتحمل المراجع مسئولية أداء مهمته كمهنى وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره ، فيجب أن يؤدى مهمته بكل اخلاص وأمانة ، والا فهو مسئول أمام العميل عن الاهمال وعدم الاخلاص ٠

٤ ـ أدلة الاثبات : Evidence

يعتمد ذلك المفهوم على فرض قابلية البيانات المالية للتحقق ، حيث اذا لم تكن كذلك فان عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى ، وتأخذ تلك الادلة عدة صور أهمها الملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التى يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، اقرارات الادارة ٠

٥ ـ العرض العادل والصادق : Fair Presentation

عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية ، استبدلت عبارة صحيح وحقيقى True and Correct من تقرير المراجعة بعبارة عرضت بشكل عادل وصادق Fairly Presented ، بعد أن أدركت مهنة المراجعة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق ٠

٣/١/٦/١ معايير المراجعة : Auditing Standards

المعايير عبارة عن الانماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أداءه لمهمته ، والتى تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التى تدعمها ، فهى اذن مقاييس يتم قياس العمل بها من حيث الجودة ومن حيث الاهداف التى ينبغى الوصول اليها من القيام بهذا العمل ، ولذلك تحدد تلك المعايير بوضوح ولا يجوز العدول عنها ، على العكس من اجراءات المراجعة التى قد يتم تعديلها لتلائم ظروف كل عملية مراجعة ٠

باختصار هناك عدة خصائص أساسية لمعايير المراجعة هى أنها :

- مقاييس للحكم على أداء المراجع ٠
- متعارف عليها بين أعضاء المهنة ٠
- تعبر عن أداء المراجع العادى الذى يبذل العناية المعقولة ٠
- ملزمة ولا يمكن العدول عنها ٠

وقد أسفرت جهود المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الى وضع معايير للاداء المهنى ، حيث أصدر كتيب يضمها عام ١٩٥٤ بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) ، ويمكن تبويب تلك المعايير الى عشرة معايير تم تصنيفها الى ثلاثة مجموعات رئيسية هى : معايير عامة وشخصية ، معايير متصلة بالعمل الميدانى الاجرائى ، معاير اعداد تقرير المراجعة ٠

المعايير العامة : General Standards

وهى تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الاداء المطلوب ، وتنقسم هذه المجموعة الى ثلاثة معايير هى :

١ ـ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص يتوفر لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملى والعلمى كمراجعين ٠

٢ ـ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكرى وعقلى محايد ومستقل فى كل الامور المرتبطة بعملية الفحص ٠

٣ – يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند اداءه لمهمة الفحص واعداد التقرير .

معايير العمل الميداني : Fieldwork Standards

وتتمثل تلك المعايير فى الارشادات اللازمة للقيام بعملية جمع أدلة الاثبات الفعلية ، وتنحصر تلك المجموعة فى ثلاثة معايير أيضا هى :

١ – يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف ، فضلا عن توافر اشراف دقيق على أعمال المساعدين .

٢ – يجب دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة بدقة ، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة ، والتى تتقيد بها اجراءات المراجعة .

٣ – ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الاثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات .. وغير ذلك ، وذلك بغرض توفير أساس قياس معقول لابداء الرأى فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة .

معايير اعداد التقرير : Reporting Standards

يعتبر التقرير المنتج المادى الاساس للمراجعة ، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع للمستخدمين المعينين ، وهناك أربعة معايير تحكم اعداد تقرير المراجعة هى

١ – يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

٢ – يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت هذه المبادىء قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .

٣ – تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير الى خلاف ذلك .

٤ - يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، أو قد يمتنع المراجع عن ابداء الرأى ، وفى تلك الحالة فان التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك ، وفى كل الاحوال التى يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فان التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئولية التى يتحملها .

٤/١/٦/١ أهداف المراجعة : Auditing Objectives

الاهداف هى الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ، ويتمثل الهدف الاساسى للمراجع الحيادى فى التعبير عن رأيه فى القوائم المالية ، ذلك الرأى الذى يمثل محصلة اجراءات طويلة استنتاجية واستقرائية ومنطقية ، ولغرض تكوين رأى المراجع فانه يجب تحقيق أهداف المراجعة الستة التالية عند مراجعة أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها ، حيث تخدم كأهداف وسيطة ، كما أنها ترشد فى التطبيق العملى لمعايير المراجعة ،فتلك الاهداف تخدم كحلقة وصل بين معايير المراجعة واجراءاتها ، أو هى الوسيلة التى تتحول خلالها معايير المراجعة الى اجراءات ، وتلك الاهداف هى :

١ - عرض القوائم (الافصاح) : Statement Presentation (Disclosure)

حيث يجب أن يكون المراجع معنيا بالتحقق من أن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والافصاح عنها طبقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

٢ - شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية) :
Validity and Completeness

حيث يجب أن يتحقق المراجع من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات فى موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة .

٣ ـ استقلال الفترة المالية : Cutoff

بمعنى تحقق المراجع من أن الايرادات والنفقات قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية .

٤ ـ التقويم : Valuation

بمعنى أن المراجع يقوم بتقويم الاصول والالتزامات طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٥ ـ الوجود (الحدوث) : Existence or Occurence

حيث يقوم المراجع بالتحقق والتأكد من الوجود لكافة حسابات الاصول والخصوم وحقوق الملكية .

٦ ـ الملكية (الحقوق والالتزامات) : Ownership (Rights and Obligations)

حيث يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من ملكية الاصول ، كما يجب أن يتحقق من صدق الالتزامات المسجلة فى الدفاتر .

١/٦/١/٥ اجراءات المراجعة : Auditing Procedures

تعكس الاجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب ادائها لتحقيق النشاط وتنفيذه ، فهى تختلف عن معايير المراجعة فى كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه ، على النقيض من المعايير التى تمثل أهداف نوعية يجب استيفائها . من هنا فان الاجراءات تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الاهداف المحددة ، وعادة مايتم تلخيصها فى برنامج المراجعة .

وهناك عدة اجراءات أساسية هى الفحص ، الملاحظة ، المصادقات، الاستفسار ، تدقيق العمليات الحسابية ، المطابقة والفحص التحليلى ، وعادة مايتم أداء اجراءات المراجعة فى شكل اختبارات مراجعة ، حيث يتم فحص

نظام الرقابة الداخلية وأداء اختبارات التحقق من اتباع السياسات والخطط الادارية Compliance tests حيث يكون هدف المراجع هو التحقق من تصميم نظم رقابة داخلية ملائمة وهناك التزاما بها ، ثم يتم اجراء اختبارات أساسية Substantive tests لارصدة الحسابات بهدف التحقق من صحة تلك الارصدة وعدم وجود مغالاة أو تدنية فى عرضها واعدادها Over statement or understatement .

٧/١ أسباب الحاجة الى اجراء مراجعة للقوائم المالية والفوائد المشتقة منها :

Reasons for and Benefits derived from financial statement audits

بعد تحديد أنواع عمليات المراجعة والاطار النظرى لها — يجب أن يتم تحديد الاسباب التى يرتكز عليها أداء عمليات مراجعة القوائم المالية، والفوائد المشتقة من وراء ذلك ، فمثل عمليات المراجعة هذه لن تكون موجودة بالطبع اذا لم يكن هناك طلب عليها فى المجتمع ·

فقد أشارت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) الى أن هناك خاصيتين أساسيتين تتميز بها المعلومات المحاسبية المفيدة لعملية اتخاذ القرار هما الملاءمة وامكانية الاعتماد والصلاحية Relevance and Reliability ، ويتطلع مستخدموا القوائم المالية عادة الى تقرير المراجع المحايد لضمان الوفاء بهاتين الصفتين الهامتين ·

أيضا أصدر المعهد الامريكى للمحاسبة AAA بيان بمفاهيم المراجعة الاساسية ، حيث وصف البيان الحالات الاربعة التى تخلق الطلب على المراجعة ·

١ — وجود تعارض فى المصالح Conflicts of Interest والاهداف بين كل من معدى المعلومات المالية (المديرين) والاطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات (الملاك الدائنون، وأى مجموعة تمثل طرف ثالث)

فحتى يطمئن المستخدمون الخارجيون لتلك المعلومات ويضمنوا صدقها وشمولها واتساقها وعدم تحيزها ، يجب أن تخضع هذه المعلومات للفحص والتدقيق الحيادى ، ومن هنا كان لابد من الاعتماد على محاسب مهنى وحيادي للقيام بالمراجعة الحيادية للقوائم المالية وابداء الرأى الفنى فى عدالة ومدى امكانية الاعتماد على تلك القوائم المالية ٠

٢ ــ يمكن أن يكون للمعلومات نتائج اقتصادية مادية تفيد متخذ القرار ٠

تمثل القوائم المالية المنشورة مصدرا هاما ــ بل وفى بعض الحالات تعتبر المصدر الوحيد للمعلومات التى يعتمد عليها المستخدمون فى اتخاذ القرارات ٠ فعند اتخاذ القرارات الجوهرية المرتبطة بالاستثمار والتمويل وغيرها من القرارات ــ يحتاج المستخدمون قوائم مالية تتضمن بيانات أكثر ملائمة ــ ما أمكن ذلك ٠ وقد تم الاعتراف بتلك الحاجة عن طريق متطلبات الافصاح الضرورية والتى فرضتها المنظمات المهنية أو هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية على الشركات التى تخضع لها ٠ وقد أصبح مستخدموا القوائم المالية يتطلعون للمراجع المحايد لضمان أن تلك القوائم قد أعدت بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، وان هذه القوائم قد تضمنت الافصاحات التى تعتبر ضرورية ومعقولة للمستخدمين ٠

٣ ــ غالبا ماتكون الخبرة المهنية مطلوبة لاعداد المعلومات والتحقق من صحتها ٠

فقد أصبح كل من العملية المحاسبية وعملية اعداد القوائم المالية أمرا معقدا للغاية ، وكأمثلة على تلك الحقيقة عملية المحاسبة والتقرير عن الارباح لكل سهم ، عقود التأجير والمعاشات ٠

وكلما كانت تلك العمليات معقدة ــ كلما ارتفعت مخاطر سوء التفسير وكلما زادت احتمالات وفرص وجود أخطاء غير عمدية ٠ من ثم فان المستخدمون وجدوا أنه من الصعوبة أو حتى من المستحيل تقييم جودة القوائم المالية ٠

طبقا لذلك فقد تطلعوا الى المراجع المحايد الذى يقوم بالتقرير عن تلك القوائم لضمان جودة المعلومات التى يحصلون عليها ٠

٤ ـ كثيرا مايمنع المستخدمين مباشرة من تقييم جودة المعلومات٠

لدى قليل من المستخدمين امكانية الاقتراب المباشر من السجلات المحاسبية التى يتم اعداد القوائم المالية فى ضوئها ، وحتى فى الحالات التى يكون فيها تلك السجلات متاح الحصول عليها لاغراض تدقيقهـا ، فـان القيود والمحددات المرتبطة بالوقت والتكلفة تؤدى الى منع المستخدمين من التقييم المباشر لجودة القوائم المالية ، فى مثل هذه الظروف يكون لهؤلاء المستخدمين بديلين هما (أ) قبول جودة البيانات المحاسبية بثقة تامة أو (ب) الاعتماد على رأى طرف ثالث ، ولا شك فان المستخدمون يفضلون بوضوح البديل الثانى فى حالة وجود قوائم مالية تتضمنها التقارير السنوية المنشورة ٠

نتيجة اجتماع تلك المواقف الاربعة معا ـ تنشأ الحاجة الماسة الى المراجعة المحايدة ، على وجه التحديد يمكن تجميع الاسباب والفوائد المشتقة من عمليات مراجعة القوائم المالية بثلاثة طرق هى :

١ ـ <u>احتياجات المستثمر الحالى والمرتقب</u> :

The needs of the present and potential investor

فعند دراسة القيام باستثمار فى الاوراق المالية لاحدى الشركات ، يتطلب الامر اجراء تحليل مالى ملائم للقوائم المالية ، الا أنه ليس هناك ضمان كاف بأن تلك القوائم قد تم عرضها بعدالة وصدق بسبب عدم وجود معرفة لدى المستثمرين بخصوص النظام المحاسبى الذى ينتج تلك القوائم ، حيث تعتبر أحد المشاكل المحتملة فى عدم التيقن من أن بعض المعلومات قد تم حذفه على سبيل المثال التزام عرضى هام ـ من هنا توجد صعوبة فى تحديد ما اذا كانت القوائم المالية عادلة أو غير مضللة ٠

يتمثل واجب المراجعين الحياديين فى تقديم رأى خبير غير متحيز للمستثمر المرتقب بخصوص عدالة تصوير القوائم المالية ، باعتبار أن هؤلاء المراجعين ذو تأهيل علمى وعملى ، كما أنهم على مقدرة لفحص السجلات الضرورية وتجميع أدلة الاثبات الكافية بالاضافة الى أنهم محايدين ومستقلين عن الادارة .

٢ ـ نظرية الوكالة : Stewardship and Agency Theory

بالاضافة الى احتياجات المستثمر الحالى والمرتقب ، فان نظرية الوكالة تشرح أيضا الحاجة الى عمليات المراجعة . حيث تشير تلك النظرية ضمنا الى أن مدير (بالاضافة الى الملاك) الشركة يرغب فى أن تضيف عملية المراجعة الثقة والمصداقية على القوائم المالية وايضاحاتها . وتعتبر احتياجات الملاك واضحة بشكل معقول .

رغبة مدير الشركة فى اتمام عملية المراجعة تنشأ من الحقيقة النابعة من أن المدير يعتبر وكيلا عن المالك ، لذلك فهناك تعارض حقيقى أو مدرك بين الاهداف العامة أو الفرعية لكل طرف . حيث قد يحاول الملاك أن يقوموا بتعويض آثار ذلك النزاع المدرك عن طريق تخفيض مكافأة المدير ، بينما قد يقوم المدير بتخفيف هذا الاحساس بالنزاع عن طريق أن يكون لديه ايضاحات ومزاعم تم مراجعتها عن طريق طرف حيادى ، من ثم فان الملاك سوف يكون لديهم حافز أقل لتخفيض مكافأة المدير . فعن طريق الحصول على قوائم مالية تم مراجعتها ، سوف يتحسن مركز المدير وسوف يتم التخفيف من عدم الثقة فى وكالة المدير .

٣ ـ النظرية التحفيزية : The Motivational Theory

هناك اعتقاد سائد أيضا بين البعض بأن عملية المراجعة ـ بالاضافة ـ الى أنها توفر الثقة والمصداقية على القوائم المالية ، فانها تضيف القيمة الى المعلومات المتضمنة فى القوائم المالية بسبب الاعتبارات التحفيزية . طبقا لذلك الاعتقاد فان معدى القوائم المالية يتم تحفيزهم

لاداء المهمة بشكل أفضل لانهم يعرفون بأن ايضاحاتهم وتأكيداتهم سوف تكون عرضة لعملية المراجعة ، لذلك فان ايضاحات القوائم المالية ستكون متوافقة مع احتياجات مستخدمى القوائم المالية ٠

على الرغم من أن العوائد التحفيزية لعملية المراجعة من الصعب اثباتها تماما ، الا أن هناك اعتقاد بأن معرفة الادارة بان عملية المراجعة سوف تؤدى يترتب عليه منع أو عدم تشجيع الاعداد غير السليم للقوائم المالية ٠

٨/١ القيود والحدود المرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية :

Limitation of a financial statement audit

تتعرض عملية مراجعة القوائم المالية التى يتم أدائها بالتوافق مع مبادىء المراجعة المقبولة والمتعارف عليها الى مجموعة من الحدود الحتمية لعل أهمها مايلى :

١ ـ لا يمكن لاى عملية مراجعة اعطاء تأكيد وضمان قاطع بان القوائم المالية خالية من أى أخطاء جوهرية سواء كان ناتج من تشغيل البيانات المحاسبية ، أو الخطأ فى اختيار مبادىء المحاسبة أو تطبيقها ، ويؤكد ذلك ما أشارت اليه لجنة مسئوليات المراجع المنبثقة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين :

" لايمكن أن تكون القوائم المالية موضع المراجعة مكتملة الدقة ، لغموض المفاهيم المحاسبية التى تعكسها ، بالاضافة لذلك فان المنتج المحاسبى ـ وهو القوائم المالية ـ لايمكن أن يكون أكثر دقة وصلاحية (أو قابلية للاعتماد) مما تسمح به طرق القياس المحاسبى الذى ترتكز عليه اعداد تلك القوائم ، فعلى سبيل المثال لايستطيع أى فرد بما فى ذلك المحاسبين القانونيين أن يتنبأ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة ، وحيث أن دقة العرض المحاسبى تتوقف على حدث مستقبل لايمكن التنبوء به ، لذلك فان العرض المحاسبى سيكون غير دقيق ، والعرض المحاسبى الذى تمت مراجعته

لا يمكن أن يكون أكثر دقة ، لان المراجع لايستطيع اضافة اليقين والتأكد حينما لايكون هذا التيقن موجودا " .

٢ ـ كثيرا ماتعطى مبادئ القياس المحاسبى أكثر من بديل للمحاسبة عن عملية أو حدث معين ، حيث عادة ماتوجد طرق عديدة للمحاسبة عن تدفق تكاليف المخزون أو استهلاك الاصول الثابتة ، فضلا عن ذلك تتطلب المبادئ المحاسبية التفسير واستخدام التقدير الشخصى قبل تطبيقها على عمليات معينة أو ظروف واحداث معينة ، وقد يختلف المراجعون والمحاسبون القانونيين فى تلك التفسيرات والتقديرات .

٣ ـ من المشكوك فيه تصميم عملية مراجعة تعطى تأكيدا قاطعا بصحة رأى المراجع فى مدى تطابق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، حيث قد يكون من المستحيل مراجعة نتائج أحداث وعمليات لم تسجلها المنشأة ، حيث لايمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة ماليس موجودا ، فعدم وجود أو عدم فعالية اجراءات الرقابة عن اكتمال تشغيل وتسجيل البيانات المحاسبية قد يجعل من المستحيل أحيانا مراجعة أوجه نشاط معين من أنشطة المنشأة ، كما أن التواطوء سواء تم بالكامل داخل المنشأة أو ارتبط باطراف خارجية قد يبطل مفعول الاجراءات الرقابية والادلة الاخرى التى يعتمد عليها المراجع عادة .

٤ ـ يعمل المراجع عند اداوه عملية المراجعة داخل حدود اقتصادية محددة ومقيدة بشكل واضح ، حيث يجب أن تتم تلك العملية عند تكلفة معقولة ، وداخل حدود معقولة من الوقت ، توءى تلك الحدود التى ترتكز على التكلفة والوقت الى أداء اختبار اختيارى Selective tests أو مراجعة السجلات المحاسبية والبيانات الموءيدة لها باستخدام العينات. ولان أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الادلة ، فان العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفى لتقديم أساس معقول لتكوين رأى المراجع ، لكن تجدر الاشارة الى أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول Reasonable assurance انما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب ألا تتجاوز المنافع

المتوقعة منها ، فلو أن عينة المراجعة كانت كبيرة جدا فان المراجع سيمارس ـ فى هذه الحالة ـ مراجعة أكثر من اللازم ، كما أن تكاليف المراجعة ستكون أكبر من تكاليف منافسة فى السوق ، وبالطبع فان تحمل العميل بتكاليف المراجعة الاكثر من اللازم ستجعله غير راضيا عن خدمات المراجع ، وبالتالى فانه من المحتمل أن يبحث عن مراجع أكثر كفاءة لمراجعة شركته ، كما أن المراجع الذى يستمر في اتباع هذه الممارسة حتما سيخرج نفسه يوما من المهنة ، هذا من ناحية أما الاخرى فان كون حجم العينة أصغر من أن يكفى لتدعيم وتأكيد رأى المراجع له أيضا مخاطره الممثلة فى احتمال ابداء رأى غير صحيح أو مبرر ، مما يحمله تكاليف تقاضى محتملة نتيجة اهمال كان فى غنى عنه .

٥ ـ عادة مايتم اصدار تقرير المراجعة للقوائم المالية خلال الثلاثة شهور التالية بعد تاريخ اقفال الميزانية العمومية ، ولاشك أن هذا القيد الزمنى قد يؤثر على مقدار أدلة الاثبات التى يمكن للمراجع الحصول عليها بخصوص الاحداث والعمليات المالية التى قد تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتى قد تكون لها أثر جوهرى على القوائم المالية ، علاوة على ذلك فهناك فترة زمنية قصيرة نسبيا متاحة للحد من عدم التأكد الموجودة فى تاريخ القوائم المالية ، من هنا فان المراجعة لا توفر التأكيد الكامل بان القوائم المالية خالية من الاخطاء الجوهرية العفوية أو المتعمدة ، من ثم فان هناك قدرا من عدم التأكد أو المخاطرة يوجد دائما عند الاعتماد على تقرير المراجعة .

على الرغم من تلك الحدود والقيود فان مراجعة القوائم المالية تضيف الثقة والمصداقية على القوائم المالية ، ونتيجة لذلك فان هذا النوع من المراجعة قد أصبح جزءًا لايمكن الاستغناء عنه فى دنيا الاعمال .

٩/١ العلاقة بين مسئوليات الادارة والمراجع :

Management and Auditor Responsibility

من الاهمية بمكان تحديد العلاقة بين مسئوليات المراجع والادارة فى مجال عملية التقرير المالى ٠

١/٩/١ تقسيم المسئولية : Division of Responsibility

يعتبر تقسيم المسئولية بين المراجع الحيادى والادارة أمرا أساسيا بغرض أداء عملية مراجعة القوائم المالية ، ويمكن تحديد معايير التميز فى المسئوليات على النحو التالى

- تعتبر الادارة مسئولة عن اعداد القوائم المالية ، وتمثل محتويات تلك القوائم تأكيدات ومزاعم وايضاحات للادارة ٠
- يعتبر المراجع الحيادى مسئولا عن مراجعة القوائم المالية ، والتعبير عن رأيه بخصوص عدالة وصدق عرض تلك القوائم ٠
- تتمثل المعايير التى تتبعها الادارة عند اعداد القوائم المالية فى مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، بينما تتمثل المعايير التى يتبعها المراجع عند مراجعته لتلك القوائم فى معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ٠

يلخص الشكل البيانى رقم (١/٩/١أ) الاختلافات الرئيسية لتلك المسئوليات ٠

- قد يساعد المراجع فى اعداد القوائم المالية ، على سبيل المثال فقد ينصح الادارة بامكانية تطبيق مبادىء أو أسس محاسبية جديدة ، وقد يقترح اجراء تعديلات أثناء عملية المراجعة على القوائم المالية للعميل ، مع ذلك فان قبول الادارة لتلك المقترحات والنصائح أو ادخال التعديلات المقترحة لن يغير من التحديد الرئيسى فى المسئولية ، حيث تعتبر الادارة مسئولة كلية عن كافة القرارات المرتبطة بعرض ومحتوى القوائم المالية ٠

شكل رقم (١/٩/١أ)

مسئوليات القوائـم الماليـة

الادارة



المسئولية الرئيسية

الادارة		المراجع المحايد
ـ اعداد القوائم المالية	**المسئولية الرئيسية**	مراجعة القوائم المالية
ـ القوائم المالية الـتى تتضمن ايضاحات الادارة	**المنتج النهائي**	تقرير المراجعة الذى يتضمن التعبير عن الرأى عـــن عدالة القوائم المالية •
ـ مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها •	**المعايير التى تحكم المسئولية**	معايير المراجعة المقبـولة والمتعارف عليها •

١/٩/٢ تقرير مسئولية الادارة : Management Responsibility Report

لالقاء الضوء على تحديـــــــد المسئوليات بين الادارة والمراجـــع الحيادى ، فان كثيرا من الشركات تقوم بالتقرير عن مسئولية الادارة فـــى تقاريرها السنوية للمساهمين ، يوضح الشكل البيانى رقم (١/٩/١/ب) نموذجا لذلك التقرير ، ويلاحظ أن هذا التقرير يتضمن أيضا فقرات ايضاحية ترتبـط بالرقابة الداخلية ، المراجعةالداخلية ، مدى اقتراب المراجع الحيادى بمجلس الادارة ، وعادة مايتم تقديم هذا التقرير وعرضه فى نفس الصفحة التى يتم فيها عرض تقرير المراجع من القوائم المالية •

شكل رقم (١/٩/ب)
تقـرير مسئولية الادارة

تقرير الادارة **Report of Management**

نزاهة وموضوعية المعلومات المقدمة فى ذلك التقرير السنوى تعـتبر مسئوية ادارة شركة دلتا ، القوائم المالية التى يتضمنها هذا التقرير قد تـم مراجعتها عن طريق مكتب ارثر اندرسون وشركاه وهو المحاسب القانونى المحايد الذى يظهر تقريره فى تلك الصفحة ٠

تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية التى تم تقييمه بشكل حيـادى على أساس مستمر من خلال برنامج عملية المراجعة الداخلية ٠ تلك النظـم تتضمن اختيار وتدريب مديرى الشركة ، الترتيبات التنظيمية التى توفر تقسـيم المسئوليات وبرامج التوصيل التى تشرح سياسات الشركة ومعاييرها ٠ نحـن نعتقد أن ذلك النظام يوفر تأكيد وضمان معقول بأن العمليات المالية قـد تم تنفيذها بالموافقة مع تصديق الادارة ، بأن العمليات المالية قـد تـم تسجيلها بشكل ملائم حتى تسمح باعداد القوائم المالية ، والتى فى جميـع النواحى الهامة تم تصويرها بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعـارف عليها ، وان الاصول قد تم جردها بشكل صحيح كما تم حمايتها ضد الخسارة الناتجة من الاستخدام غير المصرح به ٠

مجلس الادارة اتبع مسئولياته عن تلك القوائم المالية من خـلال لجنة المراجعة ، والتى تتكون فقط من المديرين الذين لا يعتبروا مديريـن أو موظفين بالشركة ٠ تتقابل لجنة المراجعة بشكل دورى مع المحاسبيـن القانونيين المحايدين ، والمراجعين الداخليين وممثلى الادارة لمناقشة نظـام الرقابة المحاسبية الداخلية والامور المرتبطة بالمراجعة والتقرير المالى ٠

رئيس مجلس الادارة	المدير المـالى

٣/٩/١ تقرير المراجع : The Auditor Report

يعتبر تقرير المراجعة بمثابة الوسيلة الرسمية للمراجع لتوصيل نتائج مراجعة القوائم المالية الى المستخدمين المهتمين ، وعند اصدار المراجع لتقريره يجب أن يقوم بالوفاء بمتطلبات معايير اعداد التقرير الاربعة التى تتضمنها معايير المراجعة المتعارف عليها :

التقرير النمطى : Standard Report

يعتبر التقرير النمطى من أكثر التقارير الشائعة التى يصدرها المراجعون ، وهى تتضمن رأى غير متحفظ Unqualified Opinion تنص على أن القوائم المالية تعرض المركز المالى ، نتائج العمليات والتدفقات النقدية للوحدة بصدق وعدالة وبالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها • قد يتم التعبير عن هذه النتيجة فقط عندما يكون المراجع قبل هذا الرأى عندما تتم عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها •

وبسبب الاهمية الكبيرة للتقرير عند مراجعة القوائم المالية ، فان الشكل والمحتوى الاساسى القائم للتقرير النمطى يعتبر أمرا جوهريا ، حيث قام مجلس معايير المراجعة ASB فى عام ١٩٨٨ بتغيير شكل ومضمون التقرير النمطى عن طريق اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٥٨) بعنوان تقارير عن القوائم المالية محل المراجعة Reports on Audited Financial Statement (Au-508) • وقد تم تصميم التقرير الجديد بغرض توصيل طبيعة عمل المراجع وخصائص وقيود عملية المراجعة بشكل أفضل الى مستخدمى اقوائم المالية التى تم مراجعتها ، بالاضافة الى التمييز بوضوح بين مسئوليات الادارة والمراجع الحيادى عند مراجعة القوائم المالية •

ويصور الشكل البيانى رقم (١/٩/جـ) التقرير النمطى عن القوائم المالية المقارنة • حيث يظهر على يمين هذا التقرير النمطى قائمة العناصر الاساسية للتقرير ، حيث تم تحديد كل من هذه العناصر فى النشرة سالفة الذكر ، وجدير بالذكر فان التقرير النمطى يتكون من ثلاثة فقرات هى: فقرة توضيحية ، فقرة النطاق ، فقرة الرأى •

شكل رقم (١/٩/١ج)

التقرير النمطى للمراجع

التقرير النمطى للمراجع		العناصر الاساسية للتقرير النمطى للمراجع
تقرير المحاسبين القانونيين المحايدين		
الى المساهمين ومجلس ادارة شركة --------	اسم المرسل اليهم	
قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية لشركة ------ المؤرخة فى ٣١ديسمبر ١٩٩٢ وقوائم الدخل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ وتعتبر تلك القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة . مسئوليتنا تتمثل فى ابداء الرأى بخصوص تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا .	الفقرة الافتتاحية	تحدد : ـ نوع الخدمة المؤداه (قمنا بمراجعة) . ـ القوائم المالية محل المراجعة . ـ الوحدة محل المراجعة . ـ تواريخ القوائم . ـ مسئولية الادارة عن القوائم . ـ مسئولية المراجع عن ابداء الرأى
وقد قمنا باجراء عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . تستلزم تلك المعايير أن تقوم بتخطيط واجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف العادى . تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الاثبات المؤيد للقيم والافصاحات فى القوائم المالية على أساس اختبارى . تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت باعدادها الادارة بالاضافة الى تقييم عرض القوائم المالية .ونعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .	فقرة النطاق	تنص على : × ان المراجعة تم اجراؤها بالتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها والتى تتطلب : ـ تخطيط واجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بأن القوائم تعتبر تعتبر خالية من التحريف العادى . ـ فحص دليل الاثبات على أساس اختبارى . ـ تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى تقوم باجرائها الادارة .

- تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .

× اعتقاد المراجع بأن المراجعة توفـــــر أساس معقول لابداء الرأى .

فقـــرة الـــرأى

فى رأينا أن القوائم المالية المشار اليها بعاليه قد عرضت بشكل صادق وعادل من جميع النواحى الماديـــة ، المركز المالى لشركة -------- فى الفترة المؤرخـــة ٣١/ديسمبر١٩٩٢ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عـــن الفترة المذكورة بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولـــة والمتعارف عليها .

تعتبر عـــن :

× رأى المراجع عما اذا كانت القوائم المالية:

- عرضت بعدالة فى جميع النواحـــى المادية .
- المركز المالى للشركة عند تاريـــخ الميزانية العمومية .
- نتائج الاعمال والتدفقات النقدية لتـــلك الفترة .
- بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

د. أمين السيد أحمد لطفى	توقيع المحاسب القانونى	يدويا أو مطبوع
١٧ مارس ١٩٩٣	التاريـــخ	التاريخ الاخير للعمل الميدانى

٢/٩/١ لجان المراجعة : Audit Committee

تلتزم الشركات الامريكية التى تتداول أوراقها المالية بالسوق بانشاء لجان مراجعة تتكون من بعض أعضاء مجلس ادارتها الخارجيين ، ويتميز هؤلاء الاعضاء بأنهم لا يشغلون أى منصب تنفيذى فى ادارة الشركة ، حيث ليس لهم أى علاقة أسرية أو مالية مع أى موظف أو مدير تنفيذى أو مسئول عن ادارة الشركة ، حيث تعمل لجان المراجعة كوسيط بين المراجع والادارة أو بعبارة أخرى حلقة وصل بين مجلس الادارة وكل من المراجع الخارجى والداخلى ، حيث تهدف لجان المراجعة الى الاشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها .

وتتمثل وظائف لجان المراجعة التى تؤثر مباشرة على المراجع الحيادى فيما يلى :

١ ـ ترشيح المراجع الخارجى (من حيث استمراره أو تغييره) الذى يقوم باجراء عملية المراجعة السنوية .
٢ ـ مناقشة نطاق عملية المراجعة المقترحة من المراجع .
٣ ـ دراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبة .
٤ ـ فحص توصيات المراجع الداخلى .
٥ ـ فحص القوائم المالية وتقرير المراجع وأى تقرير اضافى (مثل تقرير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية) .

لا شك أن لجنة المراجعة تساهم فى تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تدعيم حياد واستقلالية المراجع الخارجى ، وتوفير فرصة احتمال تنفيذ العميل لاقتراحات المراجع .

١٠/١ معايير المراجعة القابلة للتطبيق وعلاقتها بارشادات المراجعةومبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها :

Auditing Standards Applicability and its relationships with SAS and GAAP

١/١٠/١ علاقة معايير المراجعة وارشادات المراجعة :

تعتبر معايير المراجعة قابلة للتطبيق في كل عملية مراجعة للقوائم المالية يقوم بها المراجع بغض النظر عن حجم العميل ، نوع التنظيم ، نوع الصناعة ، أو ما اذا كانت المنشأة تهدف لتحقيق الربح أم لا تهدف • لذلك فان المعايير تطبق بشكل متكافىء لمراجعة القوائم المالية لاى منشأة صغيرة أم كبيرة •

كما تعتبر معايير المراجعة متداخلة ومتبادلة التأثير ومرتبطة ببعضها ، وتوءثر مفاهيم الاهمية النسبية والمخاطر Materiality and Risk على تطبيق كافة المعايير ، هذا صحيح بصفة خاصة فى مجال معايير العمل الميدانى ومعايير التقرير حيث ترتبط الاهمية النسبية بأهمية البند النسبية لعملية المراجعة ، فعلى سبيل المثال يعتبر المخزون فى المنشأة الصناعية أكثر أهمية للمراجع من التأمين المدفوع مقدما بسبب أن الخجم المحتمل Magnitude لاثار التحريفات فى المخزون على القوائم المالية • ترتبط المخاطرة باحتمال أن بند معين يعتبر غير صحيح • على سبيل المثال فان العمليات المالية يمكن أن تكون أكثر عرضة Susceptible للتحريفات من عمليات الاصول الثابتة •

وجدير بالذكر فان هناك ثلاثة تنظيمات قامت بتحديد معايير للمراجعة هى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA ، ومعهد المراجعين الداخليين IIA ، وديوان المحاسبة العامة GAO ، واذا كان الامر متعلق فى هذا الموءلف على معايير المراجعة المرتبطة بمراجعة القوائم المالية ، فان قسم معايير المراجعة أحد الاقسام الفرعية للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين مسئولا عن تحديد معايير المراجعة المرتبطة بمهنة المراجعة والمحاسبة القانونية •

وحيث أن معايير المراجعة قد وجهت اليها انتقادات باعتبارها تتميز بالعمومية ، مما ترتب عليه جعل هذه المعايير بمثابة معايير مقبولة بصفة عامة ، وأصدرت عديد من المعايير التفصيلية بعد ذلك ترتبط بالمجموعات الثلاثة للمعايير المقبولة ، لمعالجة مشاكل عملية تواجه الممارسين للمهنة ، ثم أدخلت عليها تعديلات من وقت لآخر بهدف تحقيق التطوير .

وتعتبر المهمة الاساسية لمجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) هى اصدار تعليمات آمره وملزمة تصدر فى صورة نشرات بمعايير المراجعة Statements of Auditing Standards (SAS) ، والتى تمثل ارشادات لتحديد وتطبيق اجراءات المراجعة فضلا عن اعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة ، هذا وقد جمعت نشرات معايير المراجعة فى عشرة معايير أساسية لمراجعة متعارف عليها GAAS ، تلك المعايير التى يجب أن يبرر المراجع انحرافه عنها ، والا عرض نفسه الى اجراء تأديبى من قبل المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، اذا ما فشل فى هذا ، كما أن هذه النشرات تجمع وتبوب دوريا تمهيدا لاصدارها فى مجلدات يطلق عليها دليل أو مجموعة نشرات معايير المراجعة Codification of Statements On Auditing Standards ، كما أن هذا القسم يصدر تفسير نشرات معايير المراجعة ، والتى تتضمن شرح كيفية تطبيق هذه المعاير فى ظروف خاصة ، وأيضا ارشادات مراجعة الانشطة الاقتصادية المختلفة .

وتساعد تلك النشرات على توفير ارشاد للمراجعين تساعدهم على تحديد :

- الاجراءات التى يمكن بواسطتها تطبيق معايير المراجعة .
- كيفية تطبيق المعايير على بنود معينة فى القوائم المالية .
- كيفية تطبيق المعايير على قطاعات معينة ، صناعات ومنظمات خدمية .
- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقرير عن عمليات بخلاف المراجعة فى المنشآت التى ترمى الى الربح أو التى لا ترمى الى الربح .

– أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية المراجعة •

١/١٠/٢ معايير المراجعة وعلاقتها بمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها :

لاشك أن عدالة وصدق عرض القوائم المالية يتم قياسها فى ضوء تفسيرات المحاسب للمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، وتعرف بأنها تلك المبادىء التى تتكون من الاعراف والقواعد والاجراءات الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين • ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هو الهيئة المخولة باصدار تلك المبادىء ، ومن ثم فلو حدث وان اختلف العميل مع المراجع على أمر هام يؤثر على القوائم المالية فقد يحتكم فى تلك الحالة لمجلس معايير المحاسبة المالية ، وتعتبر آراء مجلس مبادىء المحاسبة ونشرات البحوث التى يصدرها ذلك المجلس والتفسيرات الخاصة بها من العناصر المكونة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها • أما التفسيرات الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فانها لا تعد من العناصر المكونة لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها •

وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة لم تنجح حتى الان فى صياغة عناصر مبادىء المحاسبة المتعارف عليها بشكل لا لبس فيه ولا غموض ، الا أن المحاسبين المهنيين يبدون عند ادائهم لعملهم كما لو كانوا يعملون ضمنيا فى اطار من المبادىء والاعراف والخصائص الكيفية والنوعية • وتعتمد الطريقة المنهجية لمعالجة البيانات المالية على متطلبين اساسيين هما الملائمة وامكانية الاعتماد Relevance and Reliability ، ويتم تفسير هذين المتطلبين – بدورهما فى ضوء الخصائص الكيفية أو النوعية والمفاهيم التى تخدم كمرشد لتحقيق المتطلبات الكيفية الاساسية ، كما أن اتمام عملية المحاسبة داخل الاطار الاساسى المحدد فى ضوء تلك الخصائص انما يتحقق من خلال تطبيق أربعة أعراف أساسية هى (استمرارية الوحدة ، المقابلة ، التحقق ، الوحدة المحاسبية)

١/١ ملحق الفصل الاول : تقرير المراجع The Auditor's Report

يبدى المراجع رأيه من خلال اصدار تقرير المراجعة بعد اتمـــام عملية الفحص والمراجعة ، والذى يتكون من ثلاثة فقرات رئيسية ، الاولى وتسمى الفقرة الافتتاحية والتى تميز بوضوح بين مسئولية الادارة ومسئوليـــة المراجعة ، أما الفقرة الثانية وتسمى فقرة النطاق ، وتصف ما قام بــــه المراجع فى مرحلة فحص القوائم المالية ، أما الفقرة الثالثة فتسمى بفقـــرة الرأى • وتبين ما انتهى اليه المراجع من نتائج لعمله ، وبالطبـــع فان توقيع المراجع فى نهاية التقرير الخالى من التحفظ انما يعنى أن القوائـــم المالية صحيحة (أى انها خالية خالية من الاخطاء والمخالفات الجوهرية) وذلك فى ضوء مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، أما اذا اكتشف المراجـــع عدم صلاحية القوائم المالية للعرض فان عليه أن يبين هذا فى فقرة ابـداء الرأى قبل توقيعه للتقرير •

وفيما يلى الفقرات الثلاثة للتقرير النموذجى (أو النمطى) للمراجع الحيادى :

١ ـ الفقرة التمهيدية : Introductory Paragraph

تتضمن تلك الفقـــرة التمهيدية للتقرير على ثلاثة عبارات ، ويتمثـــل الهدف الرئيسى من هذه الفقرة فى التـمييز بوضوح بين مسئوليـــة الادارة ومسئولية المراجع • صياغة هذه الفقرة ثم عرضها فى التقرير عـــلى النحو التالـــى

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية •• لشركة --------- المؤرخة فى / /

We have audited the balance sheets ..... of the Company ...... for the years then ended.

تنص تلك الجملة على أن المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للشركة المعنية ، ويتم تحديد كل القوائم المالية التى تم مراجعتها ، والتواريخ التى تشملها هذه القوائم •

تعتبر القوائم المالية مسئولية الادارة •

These Financial Statements are the responsibility of Management

---

تعترف تلك العبارة بشأن مسئولية القوائم المالية تقع على الادارة ، وعلى النقيض فان تلك الجملة يستهدف منها تفنيد ودحض المقولة الخاصة بأن المراجع يقوم بعمل الايضاحات المرتبطة بالقوائم المالية •

مسئوليتنا هى التعبير عن •••• تأسيسا على مراجعتنا

Our responsibility is to express...based on our audits

تشير تلك الجملة على وجه التحديد الى مسئولية المراجع ، حيث يتمثل دور المراجع فى القيام بعملية المراجعة والتعبير عن رأيه تأسيسا على نتائج تلك العملية • وعند ربط تلك الجملة الثالثة بالجملة الثانية يتضح بجلاء الاختلاف الرئيسى بين مسئولية الادارة ومسئولية المراجع •

ويلاحظ أن تقرير المراجع لا يتضمن أى اشارة أو احالة الى تقرير مسئولية الادارة (شكل بيانى رقم "٢") ، حيث لم يتم اجراء مثل هذه الاشارة حتى لا يعتقد المستخدمين المعنيين أن المراجع يوفر بعض الضمان للايضاحات التى يقوم باجرائها للادارة فى تقريره •

٢ ـ فقرة النطاق : Scope Paragraph

تصف فقرة النطاق ـ كما يبدو من اسمها ـ طبيعة ونطاق عملية المراجعة • وهى تستوفى جزء من المعيار الرابع لاعداد التقرير والتى تستلزم أن يقوم المراجع باعطاء اشارة قاطعة لطبيعة عملية المراجعة• أيضا تحدد فقرة النطاق القيود العديدة على عملية المراجعة ، ثم صياغة هذه الفقرة على النحو التالى :

قمنا باجراء عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بوجه عام •

We conducted our audits accordance with generally accepted auditing standards

---

تتضمن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها فى هذا الخصوص كافة معايير المراجعة العشرة المقبولة والمتعارف عليها بالاضافة الى كافة نشرات معايير المراجعة القابلة للتطبيق ، حيث تعتبر تلك المعايير بمثابة معايير مهنية ، مع ذلك لم يتم تحديد مصدر هذه المعايير (المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين) كذلك لم يتم تحديد تلك المعايير على وجه التحديد •

تتطلب تلك المعايير أن نقوم بتخطيط واجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات المادية والجوهرية •

These standards require that. We.... audit to obtain reasonable assurance .... Financial Statement are free of material misstatements.

تحدد تلك الجملة قيدين جوهريين على عملية المراجعة ، القيد الاول يتمثل فى الاقرار بأن المراجع يسعى نحو الحصول على ضمان معقول وليس ضمان مطلق ، لذلك يتم ابلاغ القارىء بأن هناك بعض المخاطرة فى عملية المراجعة ، بينما يتمثل القيد الثانى فى ادخال مفهوم الاهمية النسبية حيث يتم تخطيط واجراء عملية المراجعة لاكتشاف التحريفات المادية والجوهرية فى القوائم المالية وليس كافة أنواعها .

تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الاثبات ـ على أساس اختبارى ـ المؤيد للقيم والافصاحات فى القوائم المالية .

An audit includes examining, On a test basis, evidence supporting.. the Financial Statements

---

تشرح هذه الصياغة طبيعة عملية المراجعة بشكل أكثر دقة ، حيث تشير كلمتى أساس اختبارى الى أن الفحص يتم لاقل من ١٠٠٪ من أدلة الاثبات . علاوة على ذلك يوحى الاساس الاختبارى ضمنا أن هناك مخاطرة فى أن أدلة الاثبات التى لم يتم فحصها قد تكون هامة عند تقييم عدالة العرض والافصاحات الشاملة للقوائم المالية

تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادىء المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التى قامت باجرائها الادارة ، بالاضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .

An audit also include assessing the accounting Principles ... significant estimates ... evaluating the overall financial statement presentation.

تقدم تلك العبارة بعد نظر اضافى الى طبيعة عملية المراجعة ، حيث تنص على أن المراجع يمارس حكم مهنى عند تقييم ايضاحات القوائم المالية للادارة ، والمقصود بالاشارة الى التقديرات الجوهرية التى تتم عن طريق الادارة أن القوائم المالية لا تتأسس على الحقائق فقط .

نحن نعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

We believe that our audits provide a reasonable basis for our opinion.

تحدد هذه الجملة قيد آخر على عملية المراجعة ، عن طريق النص على أن الاساس المعقول هو المطلوب فقط لابداء الرأى. مفهوم الاساس المعقول وليس الاساس المطلق والشامل هو الاساس الذى يتسق مع مفهوم الاساس الاختبارى أو الضمان المعقول الذى تم النص عليه سابقا فى الفقرة . تتضمن هذه الجملة أيضا تأكيد بأن المراجع قد أخطر بنتيجة ايجابية عن نطاق عملية المراجعة التى قام بادائها .

٣ ـ <u>فقرة ابداء الرأى</u> :

تفى فقرة الرأى بمعايير اعداد التقرير الاربعة ، يتم شرح صياغة فقرة الرأى على النحو التالى :

فى رأينا أن القوائم المالية المشار اليها بعاليه ....

In our opinion, the Financial Statements referred to above ...

عند تفسير معنى وأهمية تلك العبارة ، من الملائم استنتاج أن الرأى يتم ابداؤه عن طريق شخص أو أشخاص مهنيين وخبراء ، مع ذلك يكون من غير الصحيح أن يتم استنتاج أن هذه العبارة تبدأ بالصياغة التالية : نحن نشهد أو نحن نضمن أو نحن متيقنين •

الجزء الثانى من تلك العبارة تقوم بالاشارة الى القوائم المالية المحددة فى الفقرة الافتتاحية ، ولايتم تكرار أسماء القوائم الفردية ، التعبير عن ابداء الرأى يستوفى المعيار الرابع لاعداد التقرير •

عرضت بعدالة وصدق ، فى كافة النواحى المادية ••• المركز المالى •• نتائج أعمالها •• وتدفقاتها النقدية •••

Present fairly, in all respects.. Financial position.. results of its operqtions and its cash flows....

الايحاء المستهدف من كلمتى عرضت بعدالة Present fairly يتمثل فى أن القوائم المالية قد عرضت بشكل معقول وبدون تحيز أو تضليل • لايقوم المراجع باستخدام كلمات بدقة ، بصدق ، بشكل صحيح أو بالضبط بسبب وجود تقديرات فى القوائم المالية • رأى المراجع عن العدالة يرتبط بكل قائمة مالية تؤخذ كوحدة واحدة • فهو لا يطبق على دقة أو صحة الحسابات الفردية أو مكونات كل قائمة مالية • يعبر الرأى غير المتحفظ عن اعتقاد المراجع بأن القوائم المالية تحقق هدفها المرجو عن طريق عرض المركز المالى (الميزانية العمومية) ، ونتائج الاعمال (قوائم الدخل والارباح المحتجزة) والتدفقات النقدية (قائمة التدفقات النقدية) ، أيضا فان الرأى غير المتحفظ يعنى أن أى اختلافات بين الادارة والمراجع على أمور محاسبية قد تم الحد منها للمستوى المقنع للمراجع •

تشير العبارة – فى كافة النواحى المادية – المستخدمين بأن رأى المراجع لا يتم ابداؤه على الدقة المطلقة للقوائم المالية ، فقد تم ذكر هذا

القيد بسبب الاساس الاختبارى لعطية المراجعة وتضمين التقديرات الجوهرية فى القوائم المالية .

.. بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها...

In confirmity with generally accepted accounting principles..

تستوفى تلك العبارة المعيار الاول لاعداد التقرير ، والذى ينص على أن التقرير سوف يشير الى ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، اصطلاح مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها يوفر المعايير التى يرتكز عليها حكم المراجع عن عدالة القوائم المالية .

وكما سبق الذكر فان المعيار الثانى والثالث لاعداد التقرير يستلزم التعليق فى تقرير المراجع فقط عندما لا يكون هناك اتساق فى تطبيق مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو عندما تفشل الادارة فى القيام بعمل كافة الافصاحات المطلوبة ، لذلك ففى غياب أى تعليقات عن هذه الامور فى تقرير المراجع ، فان النتيجة الملائمة هى استيفاء هذين المعيارين المرتبطين باعداد التقرير .

الخروج عن التقرير النمطى :

قد تنشأ ظروف تجعل من غير الملائم أن يقوم المراجع باصدار التقرير النمطى . يمكن القول بأن الخروج عن التقرير النمطى يقع بين مايلى:

- اضافة صيغة توضيحية وتفسيرية للتقرير تشير بأنه لايمكن لاى أحد أن يعبر عن أو يبدى رأى غير متحفظ .
- التعبير عن أو ابداء رأى آخر بخلاف الرأى غير المتحفظ .

وكمثال على النوع الاول من الخروج ـ اضافة توضيحية فى كـــل الفقرات الثلاثة للتقرير النمطى ، بحيث تتضمن الاشارة الى ارتباط مكـتب أو شركة مراجـعة أخرى قامت بمراجـعة احدى الشركات التابـعة التى تتضمنها القوائم الموحدة ، وكمثال آخر اضافة فقرة رابعة للتقرير النمطى تشير الى أن العميل قد قام باجراء تغيير فى المبادىء المحاسبية بالتوافق مع مبادىء المحاســـبة المقبولة والمتعارف عليها. ما زالت الخاصية التمييزية لذلك النوع من التقاريـــر فى فقرة الرأى تستمر فى التعبير عن رأى غير متحفظ .

ينتج النوع الثانى عندما : (١) تتضمن القوائم المالية خروج جوهرى عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، أو (٢) عندما يكون المراجع غير قادرا على الحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة بخصوص أحد أو أكثـــر من تأكيدات الادارة الهامة فى القوائم المالية ، ومن ثم لن يكون لديه أساس معقول لابداء الرأى عن القوائم المالية ككل (يعرف ذلك بقيد النطـــاق) فى مثل هذه المواقف سوف يعبر المراجع عن أحد من أنواع الاراء التالية :

١ ـ <u>الرأى المتحفظ</u> : A qualified opinion

ويطلق عليه فى كثير من الاحيان بالرأى المقيد ، أى أن رأى المراجع مقيد بتحفظ معين ، ويذكر ذلك النوع من التقرير ـ فيما عدا except for or subject to أثر معين (يحدده المراجع) فان القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى ... طبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليهـــا ، ويجب أن يكون للتحفظ تأثير جوهرى على القوائم المالية بحيث يستدعـــى ذكره فى تقرير المراجع ، وفى الوقت نفسه يجب ألا يكون تأثير التحفـــظ جوهريا بدرجة كبيرة جدا بحيث تدعو المراجع الى الامتناع عن ابداء الـــرأى فى القوائم المالية أو الى اصدار تقرير سالب ، فالتحفظ يجب ألا يكون مـــن الجسامة بحيث يهدم القوائم المالية .

٢ ـ الرأى السالب : An adverse opinion

ويطلق عليه أيضا بالرأى المعاكس أو المعارض ، وينص ذلك الرأى على أن القوائم المالية لا تعرض بعدالة المركز المالى ، ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، ويستخدم التقرير السالب اذا كان هناك مخالفات جسيمة لتلك المبادىء ، أو لمعيار الافصاح وكان أثر ذلك على القوائم من الشمول بحيث يجعل القوائم المالية فى مجموعها مضللة .

٣ ـ الامتناع عن ابداء الرأى : A disclaimer of opinion

وهو يشير الى أن المراجع لا يقوم بالتعبير عن أو ابداء رأيه فى القوائم المالية ويرجع ذلك لعدم وجود معلومات ضرورية لدى المراجع تمكنه من ابداء رأى فى هذه القوائم ، ويستخدم ذلك النوع من التقرير فى عدة حالات هى :

ـ اذا كان المراجع غير محايد بالنسبة للشركة التى يقوم بمراجعتها ، ويحسن للمراجع فى مثل هذه الحالات أن يرفض عملية المراجعة من البداية .

ـ وجود قيود جوهرية على نطاق المراجعة اما من جانب العميل أو نتيجة للظروف المحيطة .

ـ اذا كانت هناك أحداث غير مؤكدة قد تؤدى نتيجتها الى أثر جوهرى ومشاكل على القوائم المالية .

بصفة عامة فى الظروف التى تتضمن خروجا عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها سوف يقوم المراجع بابداء رأى متحفظ ، أو رأى معاكس ، والرأى المعاكس يستخدم فقط عندما يكون ذلك الخروج له آثار جوهرية جدا على القوائم المالية . أما بالنسبة للظروف التى تتضمن قيود فى النطاق ، فان المراجع سوف يعبر عن اما رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى ، ويستخدم الرأى الاخير عادة بالنسبة لقيود النطاق التى يكون آثار مادية جدا على القوائم المالية .

عندما يتم ابداء رأى بخلاف الرأى غير المتحفظ يجب أن يتم شرح الاسباب المرتبطة بذلك الرأى فى فقرة توضيحية أو أكثر قبل فقرة الرأى . حيث تبدأ فقرة الرأى بالاشارة الى السبب أو الاسباب ويتبعها صياغة ملائمة لنوع الرأى الذى يتم التعبير عنه كما تم الاشارة اليه سابقا .

يوضح الشكل التوضيحى التالى ملخص للانواع المختلفة لتقارير المراجع ، والظروف التى تعتبر ملائمة لاصدار كل تقرير .

شكل بيانى يوضح
أنواع تقارير المراجع والظروف المرتبطة

الظروف	التقرير النمطى	الخروج عن التقرير النمطى			
		تقرير نمطى مع صيغة توضيحية	الانواع الاخرى من الاراء		
	رأى متحفظ	رأى غير متحفظ	رأى متحفظ	رأى معاكس	امتناع عن ابداء الرأى
يتم اكمال عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها ، تتفق القوائم المالية مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، و : ـ الظروف التى تستلزم صيغة توضيحية لا تعتبر موجودة . ـ الظروف التى تستلزم صيغة توضيحية تعتبر موجودة .					
تتضمن القوائم المالية خروجا عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .					
المراجع غير قادر على الحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة (قيد النطاق) .					

١ / ١٢ مراجــع الفصل الاول

- **American Institute of Certified Public Accountants. Professional Standards:**
  - AU section 110 (SAS No.1)-Responsibilities and Functions of the Independent Auditor.
  - AU Section 150 (SAS No.1)- Generally Accepted Auditing Standards.
  - AU Section 161-The Relationship of Generally Accepted Auditing Standards to Quality Control Standards.
  - AU Section 230-Due Care in the Performance of Work.

- **Bowes, Albert J.** "The Role of Corporate Audit Committees," Journal of Accountancy,- (October 1987).

- **Chow, Chee W.** "The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences," - The Accounting Review (April 1982).

- **Committee on Basic Auditing Concepts.** A Statement of Basic Auditing Concepts. Sarasoft, Fla.: American Accounting Association, 1973.

- **Connor, Joseph E.** "Enhancing Public Confidence in the Acconting Profession," Journal of Accountancy (July 1986).

- Creamer, Anthony B. "Auditing Beyond U.S. Shores: What the U.S. CPA Should Know," Journal of Accountancy (November 1987).

- Carey, J. L. "The rise of the Accounting Profession from Technician to Professional", New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1969.

- Chatfield, M. A History of ACCounting Thought. Hinsdale, Illinois: The Dryden Press, 1974.

- Committee on Basic Auditing Concepts. "A STatement of Basic Auditing Concepts." The Accounting Review, Supplement to Vol.47, 1972.

- Guy, D. M., and J. D Sullivan. "The Expectation Gap Auditing Standards." Journal of Accountancy (April, 1988).

- Hall, W. D. "What Does It Take TO Be An AUDItor?" Journal of Accountancy (January, 1988).

- Kell, Walter G. and William C. Boynton, Modern Auditing, Fifth Ed., John Wiley and Sons, Inc., 1992.

- Lee, B.Z.,R. E. Larson, and P.B. Chenok. "Issues Confronting the Accounting Profession." Journal of Accountancy (November,1983).

- **Mautz, R. K.** "SElf Regulation: Criticisms and a Response." Journal of Accountancy (April,1984).

- **Mautz, R. K., and H. A. Sharaf.** The Philosophy of Auditing. Sarasota: American Accounting Association, 1971.

- **Mednick, Robert.** "The Auditor's Role in Society: A New Approach to Solving the Perception Gap," Journal of Accountancy (February,1986).

- **Mednick, Robert.** "Our Profession in the Year 2000: A Blueprint of the Future," Journal of Accountancy (August,1988).

- **Palmer, Russell E.** "Accounting as a Mature Industry," Journal of Accountancy (May,1989).

- **Ricchiute, David N.,** Auditing, Third Ed., South-Western Publishing Co., Cincinati, Ohio, 1992.

- **Roy, R. H., and J. H. MacNeil.** Horizons for a Profission. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1967.

- **Rogow, Robert B., AND Rezaee Zabihollah.** "Governmental Accounting and Auditing: Recent Developments Leading Toward Professional Certification," Accounting Horizons (March,1990).

- Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Functions. Washington, D.C., General Accounting Office, 1981.

- Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL., The Institute of Internal Auditors, Inc., 1978.

- Statement of Responsibilities of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL., The Institute of Internal Auditors, 1981.

- **Stilwell, Martin C., and Elliott, Robert K.** "A Model for Expanding the Attest Function," Journal of Accountancy (May,1985).

- **Thomas, C. William and Emerson O. Henke,** AUDIting-Theory and Pratice, N.Y., John Wiley and Sons, Inc., 1986.

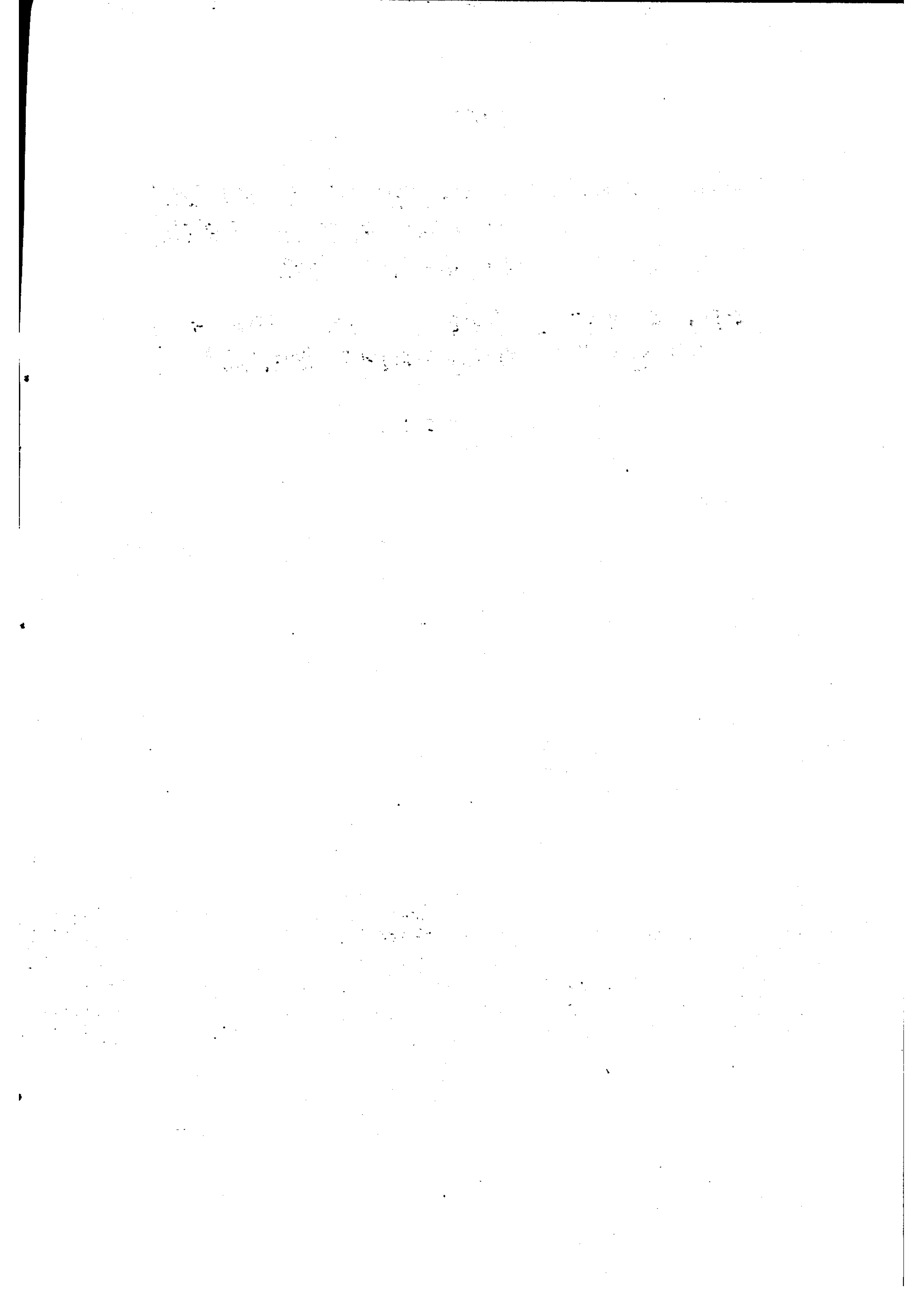
- **Taylor, Donald H. and G. William Glezen,** Auditing Integrated Concepts and Procedures, Fifth Edition, N.Y., John Wiley and Sons, Inc., 1991.

- **U.S. General Accounting Office.** Governmental Auditing Standards: Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions. Washington: U.S. Government Printing Office, 1988.

- Wallace, Wanda A. "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets," Auditing Monographs. New York: Macmillan, 1985.

- Zeff, Stephen A. "Does the CPA Belong to a Profession?" Accounting Horizons (June,1987).

* * * * *



الفصل الثانى
آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية
والرقابة على جودة آداء خدماتها
Professional Ethics and Quality Control

يهدف ذلك الفصل الى دراسة عديد من الامور المرتبطةبقواعد آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية ، والمعايير الخاصة بالرقابة على جودة آداء خدمات هذه المهنة ، ولتحقيق ذلك سوف يتم تخطيط ذلك الفصل على النحو التالى :

١/٢ المكونات الرئيسية الاربعة لاطار مهنة المحاسبة القانونية لضمان توافر جودة آداء مرتفعة فى مزاولة المحاسبة القانونية .

٢/٢ طبيعة وأهمية وضع قواعد آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونيين .

٣/٢ مكونات دليل آداب وسلوك المهنة التى أصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

٤/٢ معايير الرقابة على جودة آداء خدمات المحاسبة القانونية .

٥/٢ التنظيمات والانشطة الرئيسية المرتبطة بتنظيم المنشأة ، والتنظيم الذاتى بالاضافة الى التنظيم الحكومى .

١/٢ المكونات الرئيسية لاطار مهنة المحاسبة القانونية :
The key components of the profession's framework

يستخدم اصطلاح المهنة Profession لوصف مجموعة من الافراد الذين يزاولون عملا فنيا بهدف خدمة مصالح الجمهور فى الوقت الذى يسعون كذلك الى تحقيق مصالحهم الخاصة ، على ضوء ذلك يكون مزاولوا عمل المحاسبة والمراجعة القانونية مهنيين .

بصفة عامة توجد مقومات أساسية للعمل المهنى هى :

(١) ضرورة توافر قدر كاف من التأهيل العلمى لكل من يسمح له بمزاولة المهنة ، فضلا عن قدر من الاستعداد الذهنى والتحصيل العلمى والخبرة العملية تتناسب مع أهمية وطبيعة الخدمة الموءداة •

(٢) اعتراف صريح من المجتمع بأهمية الخدمة التى يوءديها الممتهن •

(٣) ضرورة وجود تنظيمات مهنية تشرف على تنظيم شئون العمل المهنى •

(٤) ضرورة أن يكون للعمل الموءدى مجموعة من القواعد والمبادىء والتقاليد التى تحكم السلوك المهنى لاعضاء المهنة ، وتهدف لرفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها •

(٥) أهمية تواجد مستويات للاداء المهنى متعارف عليها تكون مرشدا لكل من يرغب فى مزاولة المهنة وحكما صادقا على دقة العمل الذى يوءديه والمستوى المهنى الذى وصل اليه •

واذا كانت كل مهنة تهتم بجودة أداء خدماتها ، فان مهنة المحاسبة القانونية مثلها مثل أى مهنة تركز على جودة أداء عمليات المراجعة Audits Quality ، حيث تعتبر عمليات مراجعة الجودة ضرورية لضمان أن المهنة تفى بمسئولياتها تجاه المستثمرين ، الجمهور العام والتنظيمات التى تعتمد على المراجعين المحايدين بهدف الاحتفاظ بمصداقية القوائم المالية والثقة فيها •

بهدف ضمان وجود مراجعة لجودة أداء عمليات المراجعة ، فان المهنة ترتكز على اطار تنظيمى متعدد المستويات Multilevel Regulatory Framework تتضمن المكونات التالية :

١ – <u>وضع المعايير</u> : Standard-Setting

يقوم القطاع الخاص بوضع معايير خاصة بالمحاسبة ، المراجعة، الاداب والسلوك المهنى ، والرقابة على الجودة بهدف التحكم فى/والرقابة على سلوك المحاسبين القانونيين ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية •

٢ – تنظيم المنشأة : Firm Regulation

حيث تقوم كل منشأة للمحاسبة القانونية باختيار مجموعة من السياسات والاجراءات التى تهدف الى ضمان تمسك المحاسبون المزاولون بالمعايير المهنية الموضوعية .

٣ – التنظيم الذاتي : Self-Regulatin

حيث قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بتطبيق برنامج شامل للتنظيم الذاتى يتضمن التعليم المهنى الاجبارى المستمر ، فحص أداء مكاتب المراجع بواسطة بعضها البعض Peer Review أو ما يعرف بمراجعة القرين ، الاستفسارات عن فشل عملية المراجعة ، المراقبة والاشراف العام .

٤ – التنظيم الحكومي : Government Regulation

حيث يحصل المحاسبون المهنيون المؤهلون على ترخيص لمزاولة المهنة ، ويتم عادة الرقابة على سلوك المراجع وتنظيمه عن طريق مجالس الولاية للمحاسبة القانونية ، وهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية والمحاكم .

تتضمن تلك المكونات كل من القطاع العام أو الخاص ، حيث يتم تحديد المعايير المحاسبية GAAP عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية ، ومجلس معايير المحاسبة الحكومية ، بينما يرجع تكوين معايير المراجعة GAAS الى المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين كما تم شرحه فى الفصل السابق . وفى هذا الجزء سوف يتم تغطية البيئة المعيارية عن طريق دراسة قواعد الاداب والسلوك المهنى بالاضافة الى معايير الرقابة على الجودة ، ثم يتم دراسة تنظيم المنشأة ، والتنظيم الذاتى بالاضافة الى التنظيم الحكومى والتى تمثل باقى مكونات الاطار التنظيمى للمهنة لضمان جودة مزاولة المحاسبة القانونية .

٢/٢ طبيعة وأهمية آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية :

The Nature and Importance of Profession Ethics

تعرف الاداب والسلوك Ethics كفرع من فروع المعرفة يختص بالصواب والخطأ والواجبات الاخلاقية ، يتركز محور الاداب والسلوك أو الاخلاقيات في وضع قواعد أو معايير الصواب ، وبالتالى يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة •

تتمثل أحد الخصائص المميزة لاى مهنة فى وجود دليل للسلوك أو آداب وأخلاقيات أعضائها ، هذا ويتحدد دليل آداب وسلوك أى مهنة على ضوء المسئوليات المهنية التى يجب أن يلتزم بها أعضاؤها • وبالنسبة لحالة المراجع والمحاسب القانونى فانه يخضع لعدد مختلف من تفسيرات دليل واحد لاداب وسلوك المهنة يخص كل تفسير منهم نوع خاص من الخدمات التى يقدمها هذا المحاسب ، حيث توجد معايير تحكم تأدية المراجع والمحاسب القانونى لخدمات الضرائب تختلف عن تلك التى تحكم الاستشارات الادارية وكذلك مهمة المراجعة الحيادية •

يتوقع مجتمع الاعمال وجمهور المستثمرين والجهات الحكومية أن يتبع أعضاء مهنة المحاسبة القانونية معايير متسقة مع الاخلاقيات والكفاءة فى أداء مهامهم حتى يمكن الاعتماد على نتائجها والثقة فيها • من ثم فان معايير آداب وسلوك تلك المهنة تمثل قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها باتباعها ، وتكون هذه المعايير بمثابة أساس لتوقعات الاخرين خارج المهنة لتصرفات المحاسبين القانونيين ، وقد يضع كل محاسب مهنى لنفسه معايير خلقية وسلوكيات معينة قد تتوافق مع المعايير التى وضعتها المهنة لاعضائها ، والتى تعتبر بمثابة الحد الادنى لمستوى السلوك والتصرفات التى يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة •

وفى حقيقة الامر تخدم معايير سلوك وآداب مهنة المحاسبة القانونية هدفين مهمين :

١ ـ وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهنى •

٢ ـ الافصاح للجمهور وكافة المهتمين بشئون تلك المهنة بمكونات ومعايير دليل الاداب والسلوك التى تحكم أعضاء المهنة ، من هنا تسمو مكانة المهنة فى نظر الاخرين ، وامكانية الاعتماد على تقارير مهام المهنيين بدرجة مرتفعة ، فضلا عن اتاحة الفرصة للمهنيين لاداء مهامهم بفعالية وكفاءة عالية •

وحيث أن المراجع والمحاسب القانونى مسئولا أمام كل من الجمهور وعميله فيجب عليه أن يلتزم بمعايير السلوك التى تدعم استقلاليته وحياده ، ورقى الخلق أو النزاهة والموضوعية ، كما يجب أن يحافظ على سرية العلاقة بينه وبين كل عميل ، كما يجب أن يأخذ على نفسه مسئولية أداء المهام المختلفة بكفاءة مهنية مرتفعة ، فضلا عن مسئوليته على المحافظة على وتنمية العلاقة الطيبة بينه وبين الاخرين أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة بالاضافة المسعى نحو رفع مستوى المهنة اجتماعيا وفنيا وخلقيا •

٢ / ٣ <u>مكونات دليل السلوك المهنى للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين</u> :

Code of Professional Conduct of AICPA

يخضع سلوك وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية لعدد من المعايير التى يصدرها عددا من الجهات : أ ـ حيث يمنح ترخيص مزاولة المهنة بالولايات المتحدة الامريكية بواسطة حكومة الولاية (حيث يوجد بكل ولاية مجلس يطلق عليه اسم مجلس الولاية للمحاسبة القانونية) وتختص تلك المجالس باصدار معايير تحكم آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية • ب ـ كذلك توجد جمعيات مختلفة للمحاسبين والمراجعين القانونيين بكل ولاية تضع معايير وقواعد آداب وسلوك مهنية يلتزم بها المهنيين بالولاية • ج ـ بالاضافة الى معايير وقواعد آداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية التى وضعها المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين ، والذى يعتبر الدليل الاكثر شمولا ،

وأكثر تطبيقا ، علاوة على أنه كثيرا مايخدم كنموذج للادلة الاخرى ، من هنا يجب التركيز على هذا الدليل فى ذلك الفصل ٠

وحيث أن معايير دليل الاداب والسلوك تنطوى على قيود تحكـــم سلوكيات المحاسب القانونى أكثر حده من القيود القانونية ، فانه يجـــب أن تنفرد المنظمات المهنية بدلا من الدوائر القضائية ــ بتقرير مدى مخالفة أعضاء المهنة للمعايير المهنية ، حيث أن البت فى مخالفة المحاسب القانونـــى لمعايير التصرفات المهنية يكون من اختصاص لجنة تتكون من محاسبين قانونيين (١) والجدير بالاشارة فان مجالس المحاسبة القانونية بالولاية هى الجهة الوحـــيدة ذات السلـطة النهائية فى فرض والزام المحاسبين اتباع معايير آداب وســـلوك المهنـــة ٠

على ذلك يمكن القول بأن المحاسب القانونى المرخص له بمزاولة المهنة فى ولاية ما من قبل مجلس المحاسبة بالولاية والذى يكون عضوا فى كل مـــن جمعية المحاسبين القانونيين بالولاية ، والمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين يخضع لثلاثة أدلة لاداب وسلوك مهنة المحاسبة القانونية ، ويجب أن يلتزم المحاسب هنا ــ اذا تفاوتت مستويات تلك المعايير الثلاثة ــ بتلك المعاييـــر الاكثر تقييدا للسلوك ٠

وهنالك قسمين أساسيين فى دليل السلوك المهنى الخاص بالمعهـــد الامريكى للمحاسبين القانونيين Code of Professional Conduct حسب ماتم تعديله واختياره عن طريق الاعضاء فى عام ١٩٨٨ هما :

---

(١) فاذا ما اعترض المحاسب على حكم اللجنة ، فان الامر يرفع الى لجنة أخرى مكونة من مجموعة أخرى من أعضاء المهنة نفسها ، وأخيـــرا اذا ما استمر الخلاف ، فان رأى هذه الجهات المهنية يرفع الى فـــرع المحكمة الفيدرالية بالولاية ٠

- <u>المبـــادىء</u> : Principles

وهى تعبر عن المعتقدات الاساسية للسلوك الاخلاقى ، كما توفـــر اطار العمل لتلك القواعد •

- <u>قواعد السلوك</u> : Rules of Conduct

وهى تحدد الحد الادنى من معايير السلوك المقبولة فى أداء الخدمات المهنيـــة •

بينما تحدد قواعد السلوك ذلك الحد الادنى من معايير السلـــوك المقبولة فضلا عن أنها ملزمة ولايمكن رفضها ، على النقيض فان المبادىء لـــم تحدد كمعايير ملزمة ، حيث أنها مجرد التعبير عن أفكار السلوك المهنى ، وبالاضافة الى هذين القسمين الذى يتكون منهما الدليل ، فان اللجنـــة التنفيذية لقسم الاداب والسلوك المهنى قد أصدرت النشرات التالية :

- <u>تفسيرات لقواعد السلوك</u> : Interpretation of the Rules

وهى توفر ارشادات بخصوص تفسير نطاق وامكانية تطبيق تلك القواعد •

- <u>أحكام الاداب والسلوك</u> : Ethics Rulings

والتى تشير الى امكانية تطبيق قواعد السلوك وتفسيراتها على مجموعـة خاصة من الظروف الفعلية •

ويجب على الاعضاء الذين يخرجون عن التفسيرات أو أحكـــام الادب والسلوك تبرير عدم الالتزام أمام لجنة تأديبية ، يوضح الشكل التالى رقـــم (٢/٣/٢أ) ملخص عن أقسام الدليل والنشرات المرتبطة •

شكل رقم (٢/٣/١أ)

أقسام الدليل والنشرات المرتبطة

قسم الدليل أو النشرة المرتبطة	الطبيعة	الالزام
المبادىء	تعبر عن المعتقدات الاساسية للسلوك الاخلاقى وتوفر اطار عمل هذه القواعد .	لا
قواعد السلوك	تحدد الحد الادنى لمعايير السلوك المقبولة فى أداء الخدمات المهنية .	نعم
تفسيرات قواعد السلوك .	توفر ارشادات عن تفسير نطاق وقابلية تطبيق تلك القواعد .	لا ، ولكن يجب على المحاسب القانونى أن يبرر أسباب عدم الالتزام.
أحكام الاداب والسلوك .	تشير الى قابلية تطبيق القواعد والتفسيرات على ظروف فعلية خاصة.	لا ، ولكن يجب على المحاسب القانونى أن يبرر أسباب عدم الالتزام.

١/٣/٢ مبادىء الدليل : Principles

تم تحديد ستة مبادىء فى الدليل هى :

١ ـ المسئوليات .
٢ ـ المصلحة العامة .
٣ ـ الرقى والنزاهة .
٤ ـ الموضوعية والاستقلال .
٥ ـ العناية الواجبة .
٦ ـ نطاق وطبيعة الخدمات .

ـ المسئوليـــات : Responsibilities

عند تنفيذ المحاسبين القانونيين لمسئولياتهم كمهنيين ، يجـب أن يزاول أو يمارس الاعضاء حكم مهنى حساس وأخلاقى فى كافـــة أنشطتهـم .

حيث أن المحاسبون القانونيون يؤدون دورا هاما وجوهريا فـى ظـل بيئة الاعمال المفتوحة ، فان كافة الاعضاء لديهم مسئوليات تجاه الذيـــن يستفيدون من خدماتهم المهنية ، فضلا عن ذلك فان الاعضاء يجب أن يكـون لديهم مسئولية مستمرة للتعاون مع الاعضاء الاخرين بهدف :

١ ـ تحسين الفن المحاسبى .

٢ ـ الاحتفاظ بثقة الجمهور فى المهنة .

٣ ـ تنفيذ الانشطة بشكل منظم ذاتيا .

يتمثل الهدف الشامل فى الوفاء بذلك المبدأ فى الاحتفاظ والتمسك بمنزلة رفيعة لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية .

ـ الجمهورالمعنى : The Public Interest

يجب أن يقبل الاعضاء الالتزام بالتصرف بالطريقة التى تخـــدم الجمهور المعنى ، بحيث يتم اكتساب ثقة هذا الجمهور .

حيث يعرف الجمهور المعنى بأنها عبارة عن مجموعة من المجتمع أو من الافراد أو من الجمعيات التى يخدمها المحاسبون القانونيون .

يتضمن هذا الجمهور المعنى بخدمات المحاسبين القانونيين ، العملاء ، الدائنون الهيئات الحكومية والعاملين والمساهمين والجمهور العام • يكون قبـــول تلك المسئولية تجاه الجمهور بمثابة العلامة المميزة للمهنة • هذا ويتوقع أن يقـوم المحاسبون القانونيون بالوفاء بكل من الجودة والمعايير المهنية من كافة تعاقدات عمليات المراجعة • عند خدمة الجمهور المهتم بتلك الخدمات يجب على الاعضاء أن يتصرفون ويسلكون بطريقة توضح بجلاء مدى اتساق الاداء المهنى مع مبادىء الدليـل •

ـ رقى الخـلق والنزاهة : Integrity

للاحتفاظ بالثقة العريضة للجمهور ، يجب أن يقوم الاعضـــاء بأداء كافة المسئوليات المهنية بأعلى مستوى من رقى الخلق والنزاهة •

رقى الخلق والنزاهة تعتبر خاصية بشرية ولايمكن أن يستغنى عنهـا المحاسب القانونى ، حيث يعتبر ذلك العنصر بمثابة علامة مميزة التى يجـب ارتكازا عليها أن يقوم الاعضاء بالحكم عليه على كافة القرارات المتخذة فى عمليـة الارتباط، أيضا تمثل خاصية رقى الخلق والنزاهة الجودة التى يجب أن تتأســس عليها ثقة الجمهور •

وللوفاء بذلك المبدأ ، يجب أن يكون الاعضاء أمناء غير متحيزيـــن ، رقى الخلق والنزاهة يمكن أن تسمح بوجود أخطاء غير متعمدة أو مقصـــودة بالاضافة الى اختلافات حقيقية فى الرأى ، مع ذلك فهى لايمكن أن تجيز التشويه المتعمد للحقائق أو وضع الحكم فى مرتبة أدنى •

ـ الموضوعية والاستقلال : Objectivity and Independence

الموضوعية هى حالة ذهنية أو فكرية ، على الرغم من أن هذا المبـدأ غير قابل للقياس بشكل دقيق ، الا أنه يعتبر مبدأ الزامى يجب أن يقتضـــى

الاعضاء به . فالموضوعية تعنى أن يكون العضو غير متحيز ونزيه ومتجرد فى كافة الامور التى ترتبط بعملية التعاقد . يجب تعزيز التمسك بهذا المبدأ عندما يتجنب الاعضاء الظروف التى تتضمن وجود منازعات وتعارض فى المصالح . فعلى سبيل المثال فان وجود مصلحة مشتركة للمراجع مع عميل يمكن أن تضعف موضوعية العضو عند مراجعة هذا العميل .

أما الاستقلال فهو يمثل حجر الزاوية للهيكل الفلسفى لمهنة المراجعة الحيادية . فبغض النظر عن مدى كفاءة المحاسبين القانونيين فى أداء عملية المراجعة أو تقديم خدمات بخلاف ابداء الرأى ، فان رأيهم سوف يكون ذو قيمة محدودة للمستفيدين الذين يعتمدون على تقاريرهم لذا لم يكن هؤلاء المحاسبين حياديين . فعند أداء تلك الخدمات يجب أن يكون الاعضاء مستقلين وحياديين وهذا يعنى أن الاعضاء يجب أن يتصرفون بنزاهة وموضوعية . يجب أيضا أن يكون الاعضاء مستقلين فى المظهر Appearance ، للوفاء بذلك الاختيار فان الاعضاء لايجب أن يكون لديهم مصلحة مالية أو علاقة عمل رئيسية مع العميل ، على سبيل المثال لايجب أن يكون المحاسب القانونى جزء من الادارة أو عضو من مجلس الادارة . يجب أن يقوم الاعضاء عند ممارستهم المحاسبة القانونية بتقييم علاقتهم مع العملاء بشكل مستمر لتحاشى المواقف التى من شأنها أن تضعف من استقلالهم وحيادهم .

ـ العناية الواجبة : Due Care

يجب أن يقوم العضو بملاحظة المعايير الفنية ومعايير آداب وسلوك المهنة ، ويسعى جاهدا نحو تحسين كفاءة وجودة الخدمات بشكل مستمر ، كما يجب أن يقوم العضو بانجاز مسئوليته المهنية بأقصى ما فى مقدرته .

يعتبر مبدأ العناية الواجبة حجر الزاوية للطلب المستمر على المهنة بغرض الامتياز فى أداء الخدمات المهنية • تستلزم العناية الواجبة من كل عضو أن يقوم بانجاز مسئولياته المهنية بكفاءة واجتهاد •

تعتبر الكفاءة محصلة التعليم مع الخبرة • يبدأ التعلم بالاعداد لدخول المهنة ، وهو يمتد ليكون تعليم مهنى مستمر أثناء تقدم العضو فى المهنة • تتضمن الخبرة تدريب خلال الاداء On-The-Job Training وقبول المسئوليات المتزايدة أثناء الحياة المهنية للعضو •

فى المقابل يتضمن الاجتهاد والتطبيق والجهد الثابت والجاد والفعال والنشط عند أداء الخدمات المهنية ، علاوة على ذلك فهو يعنى أن العضو يجب أن :

- يكون متمكن فى أداء عمله •
- يقوم بملاحظة المعايير الفنية والاخلاقية •
- يقوم باتمام الخدمة تماما •

تمتد العناية الواجبة الى التخطيط والاشراف على عملية المراجعة التى يكون العضو مسئولا عنها ، على سبيل المثال يكون العضو مسئولا عن الاشراف الكامل على أى مساعد يشارك فى أداء عملية المراجعة •

- نطاق وطبيعة الخدمات : Self and Nature of Services

يجب أن يقوم العضو المزاول بملاحظة مبادىء دليل السلوك المهنى عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التى يقوم بتوفيرها •

يطبق هذا المبدأ فقط للعضو الذى يقوم بتأدية خدمات للجمهور ، عند تقرير ما اذا كان يتم توفير خدمات محددة فى موقف معين ، فان العضو يجب أن يهتم بدراسة كافة المبادىء المتقدمة ، اذا لم يمكنه الوفاء بأى مبدأ فان عملية التعاقد يجب أن يتم تخفيضها • بالاضافة لذلك يجب أن يقوم العضو :

- بمزاولة العمل المهنى فى منشآة تقوم بتطبيق اجراءات جـــودة داخلية ٠
- بتحديد ما اذا كان نطاق وطبيعة الخدمات الاخرى المطلوبة عن طريق العميل محل المراجعة ـ قد يخلق منازعات وتعـــارض فى المصالح عند أداء خدمات المراجعة لذلك العميل ٠
- تقييم ما اذا كانت الخدمة المطلوبة متسقة مع دوره كمهنى ٠

٢/٣/٢ قواعد دليل السلوك المهنى :

The Rules Of The Code Of Professional Conduct

تتطلب القوانين الداخلية للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونييـن أن يتمسك الاعضاء بقواعد دليل السلوك المهنى ٠ حيث يجب أن يقوم الاعضـــاء بتبرير الخروج عن تلك القواعد ٠ يتكون القسم الثانى من الدليل من احدى عشر قاعدة ملزمة هى :

	رقم القاعـــدة	عنوان القاعـــدة
١ ـ	القاعدة ١٠١	الاستقـــــلال ٠
٢ ـ	القاعدة ١٠٢	النزاهة والموضوعية ٠
٣ ـ	القاعدة ٢٠١	المعايير العامـة ٠
٤ ـ	القاعدة ٢٠٢	الالتزام بالمعايير ٠
٥ ـ	القاعدة ٢٠٣	المبادىء المحاسبية ٠
٦ ـ	القاعدة ٣٠١	المعلومات السرية للعميل ٠
٧ ـ	القاعدة ٣٠٢	الاتعاب المشروطـــة ٠
٨ ـ	القاعدة ٥٠١	الاعمال المخلة بكرامة المهنة ٠
٩ ـ	القاعدة ٥٠٢	الاعلان والوسائل الاخرى لاجتـــذاب العملاء ٠
١٠ ـ	القاعدة ٥٠٣	العمـــــولات ٠
١١ ـ	القاعدة ٥٠٥	شكل المكتب المهنى والاسم ٠

اجتهد المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين عند تكوين تلك القواعد، ليخدم كافة مصالح أعضاءه والمهنة والجمهور المعنى • وقد تم تعديل تلك القواعد من فترة لاخرى للاعتراف بالقواعد المتطورة للسلوك الاخلاقى بالاضافة الى التأثيرات الاخرى مثل التغيرات الرسمية عن طريق التنظيمات الحكومية • على سبيل المثال توجد فجوة فى نظام الترقيم المرتبط بقواعد السلوك المهنى ناشئة عن حذف عديد من القواعد المرتبطة برقم القواعد (٤٠٠) والتى تعالج مسئوليات المحاسب القانونى تجاه زملاء المهنة Responsibilities To Colleagues حيث تم الغاء تلك القواعد على أساس أن الاعتراض قد تم عليها عن طريق الحكومة الفيدرالية كقيد لامبرر له على المنافسة •

تعتبر قواعد السلوك قابلة للتطبيق على كل الاعضاء وعلى كافة الخدمات المهنية المؤداه فيما عدا استثناءان هما :

١ — اذا نصت القواعد على خلاف ذلك (مثال ذلك القواعد ١٠١ ، ٣٠٢،٥٠٢ ، ٥٠٣، ٥٠٥ والتى تشير الى أنها تسرى فقط على الاعضاء المزاولين للمهنة •

٢ — اذا كان العضو يمارس مهنة المحاسبة القانونية خارج الولايات المتحدة الامريكية ، وبالتالى فهو يلتزم بقواعد آداب وسلوك المهنة المتبعة فى الدولة التى يزاول فيها مهنته •

وفى الاقسام التالية سوف يتم ابراز طبيعة كل قاعدة وشرح ملامحها الاساسية •

أ — القاعدة رقم ١٠١ — الاستقلال : Rule 101-Independence

يجب على العضو الذى يعمل فى مجال المحاسبة القانونية أن يكون ملتزما بمبدأ الاستقلال والحياد عند أداء الخدمات المهنية المطلوبة عن طريق المعايير التى أصدرت بواسطة الاطراف المكونة للمجلس •

تضمنت هذه القاعدة متطلبات الاستقلال كما تم النص عليها فى المعايير التى أصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، وتتمثل الاطراف التى قامت باصدار معايير تشتمل على متطلبات أن يكون المحاسب القانونى محايدا فى مجلسى معايير المراجعة ASB ولجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى ARSC • على سبيل المثال يجب أن يكون العضو محايدا عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية ، وفى فحص القوائم المالية المتوقعة بالاضافة الى فحص معلومات القوائم المرحلية للمنشأة العامة — أى تلك التى تطرح أسهمها للجمهور• ولايجب أن يكون العضو محايدا عند أداء خدمات المحاسبة ، الضرائب أو الاستشارات الادارية •

تفسير القاعدة :

عندما تم تبنى القاعدة ١٠١ فان عضوية المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين قد تبنت أيضا التفسير التالى للقاعدة :

تفسير القاعدة ١٠١ :

سوف يتم النظر الى الاستقلال أو الحياد بأنه قد ضعف وتضاءل اذا كان للعضو على سبيل المثال أى من العمليات المالية والمصالح أو العلاقات التالية :

أولا : أثناء فترة التعاقد المهنى أو عند وقت ابداء الرأى سواء كان للعضو أو منشأة العضو :

١ — امتلاك أو التعهد بالحصول على أى مصلحة مالية مباشرة أو مادية غير مباشرة فى المنشأة •

٢ — هل يشغل وظيفة وصى أو أمين استثمار لاحد الممتلكات ، اذا كانت تلك الممتلكات لها أو تم الالتزام بالحصول على أى مصلحة مالية مباشرة أو مادية غير مباشرة فى المنشأة •

٣ — هل كان لديه أى استثمار مشترك مع المنشأة أو أى مسئول تنفيذى أو مدير أو مساهم رئيس من شأنه أن يكون ماديا بالارتباط بصافى ثروة العضو أو بصافى الثروة لشركة العضو •

٤ ـ هل كان لديه أى قرض اعطاه أو حصل عليه من المنشأة أو أى مسئول تنفيذى أو مدير أو مساهم رئيسى للمنشأة . ذلك التحريم والحظر لايطبق بالنسبة للقروض التالية التى يتم الحصول عليها من المؤسسات المالية عندما تسرى على تلك القروض اجراءات وشروط ومستلزمات الاقراض النمطية العادية :

أ ـ القروض التى يتم الحصول عليها عن طريق العضو أو شركة العضو ، اذا كانت تلك القروض غير جوهرية بالارتباط بصافى ثروة مثل ذلك المقترض .

ب ـ القروض بضمان العقارات السكنية .

جـ ـ القروض المضمونة الاخرى فيما عدا القروض التى تضمنها شركة العضو التى ليس لها أى ضمان آخر .

ثانيا : أثناء الفترة التى تغطيها القوائم المالية ، وأثناء فترة الارتباط المهنى (أداء مهمة المراجعة) أو عند وقت ابداء الرأى ـ كان للعضو أو شركة العضو :

١ ـ على اتصال بالمشروع كمؤسس أو ضامن للاكتتاب فى أسهمه ، أو كوكيل مفوض بالتصويت ، أو كعضو مجلس ادارة أو مسئول تنفيذى أو بأى صفة أخرى تجعله فى مركز عضو مجلس الادارة أو الموظف .

٢ ـ أمين استثمار لصندوق معاشات أو أحد نظم المشاركة فى ملكية اسهم الشركة .

الامثلة السابقة تم ذكرها على سبيل المثال وليس الحصر .

لاشك أن استقلال المحاسب عن عميله تعتبر من أهم مقومات مهنة المراجعة ، من هنا خصص دليل آداب وسلوك المهنة القاعدة الاولى لمبدأ الاستقلالية ، ويجب مراعاة أن القاعدة ١٠١ تقتصر على المراجعة الحيادية فقط ، حيث تناولت استقلالية المحاسب كقضية لها جانبين هما :

ـ الجانب الاول يركز على الاستقلال العقلى الحقيقى النابع بصدق وأمانة من ذات المحاسب والذى لايستطيع أى طرف آخر التعرف على حقيقته أو الحكم على مدى صدقه ٠

ـ أما الجانب الثانى فيهتم بمظهر الاستقلال الواضح عمليا أمام الغير والمهتمين بعلاقة المحاسب بعميله ٠

حيث في الجزء الاول من القاعدة (١٠١) تم تعريف مصالح المراجع المالية في منشأة العميل التى قد تؤدى الى فقد الاول استقلاليته عن الثانى، وفى الجزء الثانى من نفس القاعدة حذرت المحاسب القانونى من قبول وظائف محددة أو مناصب ادارية فى منشأة العميل ٠

تعطى هذه القاعدة ١٠١ أمثلة للمواقف التى يعتبر فيها استقلال المراجع وحياده مشكوكا فيه من الناحية الظاهرية ، حيث يلاحظ أن القاعدة تفرق بين المدة التى تسرى عليها فقرتا القاعدة ٠

حيث تتعلق الفقرة الاولى بالمدة التى تستغرقها عملية الفحص ووقت اصدار التقرير ، حيث خلال تلك المدة لايعتبر المراجع مستقلا اذا كانت له مصلحة مالية في المشروع او كانت له استثمارات مشتركة فى مشروعات أخرى مع المشروع أو مع أحد مديريه أو مساهميه ، أو فى حالة وجود قروض من المشروع أو اليه أو من أحد موظفيه أو أعضاء مجلس ادارته أو مساهميه ، حيث قد يكون المراجع مساهما فى احدى الشركات عندما يطلب منه تولى عملية المراجعة فاذا ماتم تعيين المراجع فانه يستطيع التخلص من استثماراته فى الشركة قبل البدء فى القيام بأى جزء رئيسى من عملية الفحص ٠ فأى مراقب معقول لا يستطيع الشك فى استقلال المراجع طالما أن العلاقات المالية التى كانت تربط المراجع بالمشروع قد تم قطعها قبل أن يصبح المراجع فى وضع يسمح له بالتأثير على التقارير المالية الخاصة بالمشروع ٠

تطبيق هذه القاعدة يسرى على العضو أو المنشأة العضو ، ويتضمن هذا التعبير مايلى :

- جميع الشركاء أو المساهمين فى شركة العضو (أى الشركة المهنية التى ينتمى اليها المحاسب القانونى) .
- جميع المحاسبين المشاركين فى عملية المراجعة .
- جميع الافراد الذين ينتمون الى أحد فروع المكتب الذى يقوم بجزء رئيسى فى عملية المراجعة .

فقد تتم عملية المراجعة كلية بواسطة أحد فروع المكتب ولكن مهما كان الفرع الذى يقوم بعملية المراجعة فان جميع الشركاء فى المكتب أينما كانوا والذين يملكون أسهما فى الشركة محل المراجعة عليهم التخلص من تلك الاسهم، بالاضافة الى أن جميع موظفى المكتب المهنيين الموجودين فى فرع المكتب الذى يقوم بعملية المراجعة عليهم أيضا التخلص من أسهمهم فى الشركة محل المراجعة ولكن يجوز لموظفى المكتب المهنيين الموجودين فى الفروع الاخرى الاحتفاظ بتلك الاسهم ، ولكن كثير من منشآت المحاسبة تتبع سياسة محافظة أكثر من ذلك حيث تحظر على جميع موظفى المكتب المهنيين أينما كانوا أن يكون لهم مصلحة مالية فى شركة من الشركات التى تكون بمثابة عميل للمنشأة المهنية .

ويقصد بالمصلحة المالية المباشرة Direct Financial Interest استثمارات المراجع وأفراد عائلته المباشرين (زوجته وأولاده) حيث أن ذلك محظور ، اما بالنسبة لاقارب المراجع القريبين منه فان استثماراتهم تعتبر مصلحة مالية غير مباشرة - من هنا فان القاعدة ١٠١ لاتمنعها الا اذا كانت جوهرية .

ولايقصد بالاستقلال عدم وجود أى علاقة بين العضو (المراجع) وموظفى العميل سوى العلاقة التى تنشأ عن عملية المراجعة ، فمن الطبيعى أن تنشأ علاقات اجتماعية مختلفة بين موظفى العميل والمراجع ، ولايمكن لشخص عاقل أن يشك فى أمانة وموضوعية المراجع بسبب تلك العلاقات ، ولكن اذا دخل المراجع فى علاقة استثمارية مشتركة مع أحد موظفى الشركة التى يقوم بمراجعتها أو مع أحد أعضاء مجلس ادارتها أو مع أحد مساهميها الرئيسيين ، فان أى شخص

خارجي يحق له الشك في استقلال المراجع ، ولذلك فان القاعدة ١٠١ تحظر وجود مثل هذه العلاقة .

كذلك يعتبر المراجع فاقدا لاستقلاله اذا كانت هناك قروض بين المراجع والعميل (ويدخل في ذلك موظفوا العميل ، ومديروه ومساهموه) ، حيث أن مثل تلك العلاقة تؤدى بالضرورة الى الشك في استقلال المراجع ، ولذلك فان القاعدة ١٠١ تحظر وجود تلك العلاقة الا اذا كان القرض من مؤسسة مالية وتتم بشروط الاقراض العادية في مثل تلك الاحوال .

ويلاحظ أن الفقرة الثانية من القاعدة ١٠١ ترتبط بالمدة التي تغطيها القوائم المالية فضلا عن مدة الفحص والوقت الذى تم فيه ابداء الرأى في هذه القوائم والتي تغطيها الفقرة الاولى من تلك القاعدة .

فبينما أن الحظر على المصلحة المالية والاستثمارات المشتركة والقروض يسرى خلال مدة الفحص والى تاريخ اصدار التقرير ، فان الحظر الذى تفرضه الفقرة الثانية من القاعدة يسرى من بداية المدة التي تغطيها القوائم المالية الى تاريخ اصدار تقرير المراجع ، حيث خلال تلك المدة بأكملها لا يعتبر المراجع مستقلا اذا كانت له صلة بالمشروع تجعله في مركز الموظف أو المشترك في ادارة المشروع . فالمراجع في تلك الحالة قد يراجع عملا قد شارك فيه أو تم تحت اشرافه ، وفي هذه الحالة من الصعب اذا لم يكن من المستحيل أن يحتفظ المراجع بموضوعيته ، ومن المؤكد أنه لايتوفر في تلك الحالة مظهر الاستقلال حتى لو كان هذا الاستقلال موجودا في الحقيقة ، والاستقالة من الشركة في وقت تعيينه لايصحح الوضع السابق ، من ثم فان الفقرة الثانية تحظر وجود مثل هذه العلاقة من بداية المدة المالية التي تغطيها عملية المراجعة .

وفي كثير من الاحيان قد يدعى المراجع الى الاشتراك في مجلس ادارة بعض الهيئات الخيرية أو الاجتماعية التي لا تسعى الى تحقيق الربح ، ويمكن للمراجع في تلك الحالة الجمع بين عمله كمراجع والاشتراك في مجلس ادارة تلك الهيئات ، اذا كان تعيينه هو مجرد وظيفة شرفية ، وبشرط الا يشترك في

أعمال الادارة الخاصة بتلك الهيئات أو فى التصويت عليها ، طالما أن جميع أوراق الهيئة الرسمية التى يتم تداولها خارجيا توضح أن عضويته فى مجلس الادارة هى عضوية شرفية .

وقد يطلب من الاعضاء الممارسين للمهنة تقديم خدمات محاسبية تتمثل فى المساعدة فى امساك السجلات المحاسبية الخاصة ببعض العملاء اما يدويا أو الكترونيا – وذلك نتيجة لصغر حجم العميل بما لايسمح بوجود عدد كاف من الموظفين اللازمين للقيام بأعمال المحاسبة ، وقد يطلب من المحاسبين تقديم خدمات الى المشروع فيما يتعلق بتصميم النظم والبرامج فيما يتصل بمعالجة البيانات الكترونيا ، ولا شك أن الاعضاء الذين يقدمون تلك الخدمات يخضعون لقواعد السلوك المهنى الخاصة بالمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، وفى هذا المقام يثور التساؤل عما اذا كان تقديم تلك الخدمات يؤثر على استقلال هذا المحاسب عند قيامه بعملية المراجعة لهذا العميل ، حيث قد يعتقد البعض أن قيامه بتلك الخدمات المحاسبية قد يخل بعمله كمراجع وأن أحكامه الشخصية التى يصدرها عند تسجيل العمليات قد تكون أقل دقة ولا يمكن الاعتماد عليها بالدرجة نفسها فيما لو صدرت منه تلك الاحكام كمراجع ، وتجدر الاشارة الى أنه بالنسبة لتلك الاحكام المحاسبية فانه اذا كان الغير يثق فى أحكام المراجع عند القيام بعملية المراجعة فانه من الصعب الزعم بأنه يكون أقل ثقة اذا صدرت الاحكام من الشخص نفسه عند قيامه بعملية تحضير واعداد السجلات المحاسبية .

وعند قيام أحد الاعضاء بتقديم تلك الخدمات المحاسبية لاحد عملاء المراجعة يجب توافر الشروط التالية للاحتفاظ بمظهر الاستقلال بحيث لايعتبر المحاسب فى مركز الموظف وبالتالى يفقد الاستقلال المطلوب فى عيون الغير :

١ – يجب ألا يكون للمحاسب القانونى أى علاقة أخرى مع العميل ، على سبيل المثال المصلحة المالية ، حيث أن ذلك قد يضعف من نزاهته وموضوعيته .

٢ – يجب أن يقبل العميل مسئوليته الكاملة عن اعداد القوائم المالية الخاصة به .

٣ ـ لايعقل أن يفترض قيام المحاسب القانونى بأداء دور الموظف أو الادارة فى تسيير أعمال العميل ، حيث لا يجوز للمحاسب القانونى أن يقوم بممارسة السلطة بالنيابة عن العميل .

٤ ـ يجب أن يقوم المحاسب القانونى بمراعاة معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والتقيد بها عند قيامه بأداء عملية المراجعة .

اعتبارات أخرى :

هناك عدة أمور أخرى تؤثر على استقلال المراجع ولم يتم تغطيتها بشكل محدد فى القاعدة (١٠١) ، وتتضمن تلك الاعتبارات آثار كل من :

١ ـ الخدمات الاستشارية للادارة Management Advisory Services (MAS)

٢ ـ الخدمات الضريبية Tax Services

٣ ـ الدعاوى القضائية والتقاضى Litigation

٤ ـ الاتعاب غير المدفوعة Unpaid Fees

٥ ـ علاقة الشريك المتقاعد Retired Partner

١ ـ الخدمات الاستشارية للادارة : Management Advisory Services (MAS)

لقد تم التعبير عن مزيد من الاهتمام عن طريق بعض قطاعات التنظيمات الحكومية والجهات الاكاديمية بأن أداء المراجع للخدمات الاستشارية للادارة الى أحد عملائه من شأنه اضعاف استقلال وحياد هذا المراجع. حيث يرتكز هذا الاعتقاد على أن المراجع فى تلك الحالة يقوم بفحص ومراجعة عمله (سواء فى وضع نظم أو خلافه) ومن ثم فقد يتحيز عند ابداء الرأى .

ويشير الاتجاه السائد للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، الى أن الخدمات الاستشارية التى يقدمها المراجع ولادارة العميل محل المراجعة لاتؤثر على استقلاله عند قيامه بخدمات المراجعة ، حيث أنه عند ابداء الرأى فى القوائم المالية فان الحكم المهنى الشخصى ينصرف فقط لعدالة اظهار نتائج القرارات الادارية الخاصة بالقيام بأعمال المنشأة ، والمراجع لايبدى رأيا فى القرار بواسطة العميل ـ عند تقديم الخدمة الاستشارية ، الا أنه من المستبعد أن يؤثر

ذلك فى موضوعيته عند الحكم على عدالة القوائم المالية ، حيث قد يتخذ العميل قرارا سيئا بناء على نصيحة المراجع ، الا أنه ليس من المعقول أن يخاطر المراجع بأمانته وسمعته المهنية لتغطية آثار هذا القرار الخاطئ باصدار تقرير خال من التحفظات على القوائم المالية .

٢ ـ <u>الخدمات الضريبية</u> : Tax Services

يعتبر أداء هذه الخدمات من المجالات التى قد تؤثر على احتفاظ المراجع بمظهر الاستقلال .

الا أنه على الرغم من أن المراجع قد يتوقع أن يأخذ جانب العميل ، بحيث يحقق له أكبر منفعة ، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على كفايته الفنية وأمانته المهنية ، ومن ثم فان تقديمه للاقرار الضريبى بأفضل طريقة تحقق مصلحة العميل هو مجرد تعبير عن حكم المراجع المهنى ولا يخل باستقلاله .

٣ ـ <u>اجراءات التقاضى والدعاوى القضائية</u> : Litigation

بوجه عام لايعتبر المراجع مستقلا عند وجود نزاع قضائى بينه وبين العميل أو فى حالة وجود نية معلنة للدخول فى منازعة قضائية ، حيث فى تلك المواقف تأخذ أطراف الخصومة مواقف متعارضة ، ويحق لهذه الاطراف فى مثل تلك الحالات أن يشكوا فى رغبة ادارة الشركة فى تزويد المراجع بجميع الحقائق والايضاحات الملائمة وفى موضوعية المراجع فى فحص البيانات المقدمة من العميل ، الا أنه قد تتعلق الخصومة بأعمال المراجعة أو قد تكون غير ذات قيمة جوهرية ـ فى مثل هذه الحالات لا يفقد المراجع عادة استقلاله ، كذلك فان تقاضى المساهمين ضد المراجع قد لا تؤثر على استقلاله .

٤ ـ <u>الاتعاب غير المدفوعة</u> : Upaid Fees

لا شك أن وجود أتعاب غير مدفوعة عن خدمات مهنية مؤداة قد يفترض أنه بمثابة قرض من المراجع للعميل طبقا لما جاء بالقاعدة (١٠١) وتفسيراتها . فاذا ماتم صدور تقرير المحاسب القانونى عن السنة المالية للعميل ـ وكانت

الاتعاب غير مدفوعة سواء تم المطالبة بها أو لم يتم المطالبة بها عـن تـــلك الخدمات المهنية التى تم تقديمها لاكثر من سنة سابقة لتاريخ اعـداد تقريــر المراجع ، من ثم ففى تلك الحالة قد يضعف استقلال وحياد المراجع ٠

٥ ــ علاقة الشريك المتقاعد مع العميل على استقلال مكتب المحاسبة :

Retired Partner

فهل يحق للشريك المتقاعد فى أحد مكاتب المحاسبة القانونية أن يشترك فى ادارة أحد الشركات (العميل) أو يكون له مصلحة مالية دون أن يفقد مكتب المحاسبة (الذى كان ينتمى اليه كشريك) والذى يراجع تلك الشركة استقلاله ؟٠

لا شك أنه طبقا لتفسيرات قواعد السلوك المهنى ــ فانه يتاح للشركـاء المتقاعدين أن يكون لهم مصلحة مالية أو يشتركوا فى ادارة الشركات التى يتولى مكتبهم السابق مراجعتها دون أن يضعف استقلال ذلك المكتب ، الا أنه يجب على هؤلاء الشركاء المتقاعدين الا يظهروا أنفسهم أمام الغير بوجود ارتباط بينهم وبين مكتبهم السابق ، كما يجب ألا تكون لهم صلة فعالة فى نشاط مكتبهــم السابق فضلا عن عدم تأثر الاتعاب التى يحصل عليها المكتب القانونى جوهريـا بالعلاقة بين الشريك المتقاعد بمكتب المحاسبة القانونية الذى كان ينتمى اليه٠

٢ ــ القاعدة ١٠٢ النزاهة والموضوعية :

Rule-102-Integrity and Objectivity

عند أداء أى خدمة مهنية يتعين على المراجع أن يحتفــــظ بالموضوعية ورقى الخلق ، ويجب ألا يكون هناك تعارض بيـــن مصلحته والعميل ، كما أنه لايجوز له تحريف حقائق ترتبط بعملية المراجعة وهو على علم بذلك بالاضافة لذلك يجب الا يخضع رأيــه لاهواء ورغبات الاخرين ٠

ترتبط تلك القاعدة مباشرة بالنزاهة ، الموضوعية والاستقلال ، كما أن تلك القاعدة تنصرف على كافة الخدمات المهنية وعلى كافة الاعضاء .

فتهتم هذه القاعدة من دليل آداب وسلوكيات المهنة برقى الخلق والنزاهة ، وموضوعية المحاسب القانونى ، حيث لايجوز للعضو عن علم بتحريف حقائق ترتبط بمهمة المراجعة أو خدمات الاستشارات الادارية والضريبية ، وانه لا يخضع رأيه لاهواء ورغبات الاخرين ، وقد يأخذ المحاسب القانونى دور المؤيد لوجهة نظر الممول فى المشاكل الضريبية تحت البحث فى الدوائر القضائية مادام المحاسب القانونى يعتمد على أدلة واثباتات قوية .

واذا كان الاستقلال يعرف بوجه عام بأنه القدرة على التصرف بنزاهة وموضوعية ، فان النزاهة هى خاصية أخلاقية تتمثل فى التمسك بالامانة والاخلاق ، أما الموضوعية فهى تعنى قدرة المراجع على الاحتفاظ باتجاه محايد والتصرف فى جميع الامور بطريقة غير متحيزة .

وعلى الرغم من عدم ضرورة التزام المحاسب القانونى الذى تقتصر خدماته على تقديم الاستشارات الضريبية فقط — بمعنى عدم مراجعته لقوائم هذا العميل — بقاعدة الاستقلال اللازمة فى المراجعة الحيادية ، الا أن المحاسب القانونى يعتبر مسئولا عن الاحتفاظ باستقلاله الذهنى والذاتى فيما تتعلق بعمله ، حيث تستلزم تلك القاعدة من المحاسب القانونى أن يلتزم بنشرات مسئوليات الخدمات الضريبية Responsibilities Tax Practices التى تحذر المحاسب من اعتماد اقرارات ضريبية محرفة بالرغم من معرفته بهذا الشأن ، وبالمثل عند تقديم الاستشارات الادارية فلا يجب على المحاسب القانونى أن يلعب دورا وظيفيا كمدير أو موظف فى شركة العميل ، وحتما يجب أن يلتزم المحاسب القانونى بشروط حياده واستقلاله الخاصة بأداء مهمة المراجعة عندما يقدم خدماته الثلاثة وهى المراجعة الحيادية ، استشارات ادارية وضرائبية لنفس هذا العميل .

٣ ـ القاعدة ٢٠١ المعايير العامة : Rule 201-Geneal Standards

يجب أن يلتزم العضو بالمعايير العامة التالية وأى تفسيرات مرتبطة بها اشارت اليها الجهات التى عينها المجلس بالمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين

أ ـ الكفاءة المهنية : حيث لايجوز للعضو أن يقبل أى عملية لايستطيع العضو أو شركة العضو أن يقوم باتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية •

ب ـ العناية المهنية الواجبة : حيث يجب أن يمارس العضو العناية المهنية الواجبة عند أدائه للخدمات المهنية •

جـ ـ التخطيط والاشراف : حيث يجب على العضو أن يقوم بالتخطيط والاشراف على أداء الخدمات المهنية بشكل كاف •

د ـ البيانات الكافية الملائمة :حيث يجب على العضو الحصول على بيانات كافية وملائمة لتكون أساس معقول للنتائج والتوصيات المرتبطة بأية خدمات مهنية تم ادائها •

تطبق القاعدة رقم ٢٠١ على كافة الاعضاء (بما فيهم الاعضاء الذين يزاولون مهنة المحاسبة القانونية) ، تتضمن تلك القاعدة أربعة معايير ،والتى تكون قابلة للتطبيق على كافة أنواع الخدمات التى يتم ادائها فى الارتباطات المهنية •

لا تتضمن القاعدة رقم ٢٠١/أ بعنوان الكفاءة المهنية Professional Competence المؤهلات الفنية للعضو فحسب ، وانما أيضا مقدرة المحاسب القانونى على الاشراف وتقييم جودة العمل المؤدى عن طريق الاخرين • هذا الجزء من القاعدة رقم ٢٠١ موجه على وجه التحديد الى عملية اتخاذ القرار للعضو عندما يقوم المحاسب القانوني بتقرير ما اذا يقبل أو يرفض عملية المراجعة، فاذا اعتقد المراجع ـ على أساس الحقائق المعروفة فى هذا الوقت ـ أن لديه القدرة على اتمام عملية المراجعة بالتوافق مع المعايير المهنية ، من ثم فان ذلك

يعتبر مسوغا أدبيا لقبوله عملية المراجعة • مع ذلك فاذا لم يكن لدى المحاسب القانونى أو مكتبه الذى ينتمي اليه الخبرة بالحاسب الالكترونى المطلوبة لاجراء مراجعة على عميل يعتمد فى تشغيل بياناته على أساس نظم تشغيل الكترونية متقدمة ، بالاضافة لذلك لن يستطيع الحصول على المعرفة المطلوبة واللازمة لذلك ، من ثم ليس من المناسب أخلاقيا أن يقبل عملية المراجعة •

يجب أن يتقيد الاعضاء بمعايير العناية المهنية الواجبة ، التخطيط والاشراف ، الحصول على بيانات كافية ملائمة عند ممارستهم للمهنة • ولا شك أن التمسك بتلك المتطلبات سوف تسهم فى زيادة جودة أداء عمليات المراجعة المهنية الامر الذى من شأنه زيادة الفائدة للجمهور وللمهنة على السواء •

٤ ـ القاعدة ٢٠٢ الالتزام بالمعايير :

Rule 202-Compliance with Standards

يجب أن يتقيد العضو عند قيامه بمراجعة وفحص وأعداد القوائم وتقديم خدمات استشارية ادارية أو ضرائبية أو عند ادائه لاية خدمات أخرى مهنية بالمعايير التى أعلنتها وأقرتها الجهات المحددة عن طريق المجلس •

في الوقت الحالى ـ تعتبر المعايير الفنية التى ترتبط بتلك القاعدة هى تلك المعايير التى أصدرت عن طريق مجلس معايير المراجعة ، لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى بالاضافة الى اللجنة التنفيذية لخدمات الاستشارات الادارية ، بالاضافة لذلك ولاغراض تلك القاعدة فان المجلس قد حدد جهتين لنشر معايير الافصاح عن المعلومات المالية خارج القوائم المالية الاساسية فى التقارير المالية المنشورة التى تتضمن القوائم المالية • هاتين الجهتين هما مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ولجنة معايير المحاسبة الحكومية GASB

أى أن القاعدة ٢٠٢ توجب على المحاسب القانونى التقيد بمعايير المراجعة العشرة المتعارف عليها ، بالاضافة الى التزامهم أيضا بنشرات معايير المراجعة الصادرة من اللجنة المختصة والتى تعتبر مجرد تفسيرات لتلك المعايير Statements On Auditing Standards والتى عادة ما يشار اليها بالاختصار SAS حيث يتعين على المراجع الذى يخالف تلك التفسيرات أن يكون لديه مايبرر ذلك ٠

٥ ـ القاعدة ٢٠٣ المبادىء المحاسبية :

Rule-203-Accounting Principles

لايجوز لاحد الاعضاء : (١) ابداء الرأى أو النص بشكل مؤكد على أن القوائم المالية أو البيانات المالية الاخرى لاحد المنشآت قد تم عرضها بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو (٢) النص بأنه ليس على علم بأية تعديلات جوهرية يجب أن يتم اجرائها على تلك القوائم أو هذه البيانات حتى تكون منسقة مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ـ اذا ما تضمنت مثل تلك القوائم أو البيانات أى خروج أو مخالفة عن المبادىء المحاسبية الصادرة عن طريق الجهات المحددة عن طريق المجلس لتحديد مثل تلك المبادىء ـ والتى يكون لها تأثير جوهرى على القوائم أو البيانات فى مجموعها ٠ مع ذلك فاذا ما احتوت تلك القوائم أو البيانات على مثل هذه المخالفات وكان يمكن للعضو شرح وايضاح أن ذلك كان نتيجة لظروف غير عادية فان التقيد بالمبدأ كان سينتج عنه قوائم مالية مضللة ـ فى مثل تلك الحالات يمكن للعضو أن يتوافق مع القاعدة عن طريق وصف المخالفة (الخروج عن المبادىء) ، وآثارها التقريبية اذا كان ذلك ممكنا ـ والاسباب التى من شأنها أن تبرر أن التقيد والالتزام بالمبادىء سوف يؤدى الى وجود قوائم مالية مضللة ٠

تطبق القاعدة ٢٠٣ على كافة الاعضاء الذين يؤدون التصرفات الموضحة بعاليه سواء أكانوا يزاولون المحاسبة القانونية أم لا . تلك التصرفات سوف تحدث فى (على سبيل المثال) :

(١) اجراء عملية مراجعة القوائم المالية .

(٢) اجراء فحص القوائم المالية المتوقعة .

(٣) فحص المعلومات المالية الدورية أو المرحلية .

تغطى القاعدة كافة الخدمات التى تخضع للمعايير التى تم اصدارها ونشرها بخصوص مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، وقد حدد المجلس جهتين لنشر المبادىء المحاسبية هما مجلس معايير المحاسبة الحكومية التى تختص بالتنظيمات الحكومية بالاضافة لمجلس معايير المحاسبة المالية التى ترتبط بكافة التنظيمات والوحدات الاخرى .

٦ ـ القاعدة ٣٠١ المعلومات السرية للعميل :

Rule 301-Confidential Client Information

يجب على العضو المزاول عدم الافصاح والافشاء عن أى معلومات سرية للعميل يكون المراجع قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة الا بعد الحصول على موافقة العميل نفسه .

لايجب تفسير هذه القاعدة وتأويلها على أنها :

١ ـ تعفى العضو من التزاماته ومسئولياته المهنية التى تنص عليها القاعدتين رقمى ٢٠٢ و ٢٠٣ .

٢ ـ تؤثر بأى شكل على التزام العضو وتقيده بتنفيذ أمر صادر من احدى المحاكم بالمثول أمامها للشهادة .

٣ ـ تمنع أى فحص اعتيادى للمزاولة المهنية للعضو بهدف تقديم جودة أداء مكتب المحاسب القانونى للعضو طبقا لتصريح المجمع الامريكى لمحاسبين القانونيين أو جمعية المحاسبين القانونيين بالولاية .

٤ ـ تمنع أى عضو من الرد على أى استفسارات للهيئة التأديبية للمجمع الامريكى أو الهيئة التأديبية لاى جمعية من جمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية .

يجب على أعضاء المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين الذين يمثلون الهيئة التأديبية له أو الاعضاء الذين يقومون بفحص انتقادى لمكاتب المحاسبين بهدف تقييم والتعرف على جودة أدائهم الا يفشون أى أسرار خاصة بالعملاء قد تصل الى علمهم أثناء قيامهم بعملهم الرسمى ، مع ذلك فان ذلك التحريم أو المنع لا يقيد تبادل المعلومات مع أى هيئة من هيئات التأديب أو تقصى الحقائق السابق ذكرها أو توثر بأى شكل من الاشكال على الالتزام بتنفيذ أمر صادر من أحد المحاكم بالمثول أمامها للشهادة .

من الامور الطبيعية أن يحصل المحاسب القانونى على معلومات تعد من أخص أسرار العميل عند قيامه بجمع أدلة الإثبات اللازمة لتأييد رأيه فى القوائم المالية (مشروع منتجات جديدة ، عقود يتم التفاوض بشأنها) ،ولا شك أن السرية تعتبر أمرا حتميا فى تكوين أساس الثقة المتبادلة بين المحاسب القانونى وعميله .

تستلزم القاعدة ٣٠١ أن يحصل العضو على موافقة محددة من العميل قبل افشاءه المعلومات السرية للعميل . ويفضل أن تكون هذه الموافقة مكتوبة. وتعتبر تلك الموافقة غير مطلوبة اذا ماكانت أيا من الاستثناءات الاربعة للقاعدة قابلة للتطبيق ، هذه الاستثناءات المرتبطة بالقاعدة تمكن العضو من الوفاء بكل من المسئوليات المهنية والقانونية ، على سبيل المثال فعند اصدار تقرير المراجعة قد يقوم العضو بالافصاح عن المعلومات التى تتطلبها مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها والتى لم تتضمنها القوائم المالية .

فتلك القاعدة على الرغم من أنها تحذر المحاسب القانونى من الافصاح عن أى معلومات - خاصة بالعميل - يكون قد حصل عليها أثناء تأدية خدماته بدون تصريح من هذا العميل ، الا أن تلك القاعدة لا تحول المحاسب القانونى عن الافصاح عن هذه المعلومات استجابة لامر القضاء ، أو استفسارات المجلس التأديبى التابع للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أو مجالس التحقيق

أو التأديب التابعة لجمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الامريكية المختلفة ، وقد أصدرت المحكمة الفيدرالية العليا – حديثا – قرارا بعدم سرية أوراق مراجعة أحد عملاء الاستشارات الضريبية ، على عكس الحال في علاقة المحامي بعميله في موقف مماثل ، كما أن تلك القاعدة لا تسرى تعليماتها عند تقييم التزام المحاسب القانوني بمعايير الكفاءة الفنية – القاعدة رقم ٢٠٢و٢٠٣ بواسطة لجنة فحص كفاءة الاداء المكونة من زملاء المهنة Peer Review مع هذا تسرى تلك القاعدة عند اتصال المحاسب القانوني بأشخاص آخرين – بما فيهم المحاسبين القانونيين الاخرين – للحصول على معلومات ترتبط بعمل المراجع وعميله ، حيث تتضح أهمية معلومات العميل الخاصة أثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ، والاتصالات بين المراجع والسابق ، حيث يجب أن تتم كافة الاتصالات بين كلا المراجعين سواء قبل أو بعد التعاقد على عملية المراجعة – بعد موافقة العميل ذاته بغض النظر عن الظروف التى أدت الى ايقاف التعاقد بين العميل والمراجع السابق .

٧ – القاعدة ٣٠٢ الاتعاب المشروطة :

Rule 302-Contingent Fees

لا يجوز للعضو الذى يقوم بمزاولة المحاسبة القانونية :

١ – تأدية خدمات مهنية أو عرضها بموجب اتفاقية ينصرفيها على عدم تقاضي أي أتعاب الا في حالة التوصل الى قرار أو نتيجة معينة ، أو اذا كانت الاتعاب معلقة بطريقة أو بأخرى على نتائج الخدمات التى يقدمها هذا العضو أو منشأة العضو على النحو التالي :

أ – مراجعة أو فحص القوائم المالية .

ب – اعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو أو قد يتوقع بشكل معقول أن هناك طرفا ثالث سوف يستخدم هذه القوائم المالية وان تقرير اعداد القوائم للعضو لم تفصح عن نقص الحياد .

جـ – فحص القوائم المالية المتوقعة .

٢ – اعداد اقرار ضريبي أصلي أو ملحق أو شكوى مقابل استرداد ضريبي مقابل الحصول على اتعاب مشروطة بتحقيق نتائج محتملة من العميل .

ولا تعتبر الاتعاب معلقة اذا حددتها المحكمة أو الهيئات العامة الاخرى أو فى حالة المسائل الضريبية اذا تم تحديدها بناء على النتائج التى تم التوصل اليها نتيجة اجراءات قضائية أو نتيجة لما توصلت اليه هيئة حكومية •

وقد تختلف أتعاب العضو وتتغير حسب درجة تعقيد الخدمات التى يقوم بآدائها •

بتفسير القاعدة ٣٠٢ يتضح أنها تشير الى عدم تقديم أى خدمات مهنية مشروطة بعدم أحقية أتعاب هذه الخدمات مالم تحقق نتائج معينة ، أو ارتباط تلك الاتعاب بنتائج أو اكتشافات محتملة ، ولا تحول أحكام هذه القاعدة ارتباط قيمة الاتعاب المهنية بمستوى ومقدار الجهد اللازم فى أداء الخدمة ، كما أن أتعاب المحاسب القانونى مشروطة اذا حددت بقرار قضائى أو بواسطة جهة حكومية أو على أساس نتائج فحص الجهات القضائية أو الحكومية لقضايا ضريبية ، فتلك القاعدة اذن تهدف الى عدم تحديد قيمة أتعاب المحاسب المهنية على أساس اكتشافاته أو نتائج مهمته •

وقد كانت هناك قاعدة قديمة من قواعد السلوك المهنى تحرم المنافسة على الاتعاب ، الا أن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين قد تخلى عن هذه القاعدة لانها كانت تعتبر متعارضة مع القوانين الامريكية التى تمنع الاحتكار ، الا أن مفهوم عدم المنافسة على الاتعاب مازال يمثل اتجاها من الاتجاهات المهنية وسلوك كثير من المحاسبين القانونيين — رغما عن زوال القاعدة التى كانت تحرم هذا السلوك •

ولا تحرم القاعدة العضو من تحديد أتعابه على أساس عدد الساعات أو الايام المطلوبة لاتمام الخدمة وقد يأخذ العضو فى حسبانه عند تحديد الاتعاب المناسبة بجانب الوقت المستغرق فى أداء الخدمة عن طريق مختلف مستويات موظفى المكتب ودرجة مهاراتهم وخبراتهم ، صعوبة العملية أو طبيعتها غير المعتادة ، ما اذا كانت المهمة عارضة أو مستمرة ، قيمة الخدمات بالنسبة

للعميل ، الاتعاب التى يتقاضاها الزملاء الاخرون لتأدية الخدماتنفسها ، الا أنه أحيانا مايقوم العميل بتأدية بعض الاعمال بأقل من التكلفة أو مجانا ، كما فى حالة مراجعة احدى الجمعيات الخيرية .

٨ — القاعدة رقم ٥٠١ الاعمال المخلة بكرامة المهنة :
Rule 501-Acts Discreditable

لايجوز للعضو أن يرتكب أى عمل أو تصرف مخل بكرامة المهنة .

الاعمال المخلة بكرامة المهنة — التى تنظمها القاعدة رقم (٥٠١) هى تلك التصرفاتالتى يقوم بها العضو ومن شأنها أن تسيئ الى سمعة ونزاهة المهنة ، تمكن هذه القاعدة من اجراء تصرف تأديبى ضد العضو الذى يقوم بتصرفات غير اخلاقية ولا تغطيها القواعد الاخرى على وجه التحديد . تتضمن تلك الاعمال المخلة بكرامة المهنة — التصرفات التى سبق مناقشتها والتى تسفر عن ضوابط تأديبية تلقائية ، كما أنها تتضمن أيضا الفشل فى التوافق والالتزام بمقتضيات التعليم المهنية المستمرة .

بتفسير هذه القاعدة — يمكن تحديد التصرفات التالية التى تكون بمثابة أعمال مخلة بكرامة المهنة :

١ — الامتناع عن رد سجلات ومستندات العميل وأوراق عمل المراجع التى تشمل على سبيل المثال قيود التسوية الضرورية لاستكمال سجلات ودفاتر العميل .

٢ — التفرقة العنصرية فى تعيين العاملين المحاسبين فى مكتب المحاسبة القانونى .

٣ — الفشل فى اتباع المعايير أو الاجراءات الاخرى أو المتطلباتالاخرى فى اجراء عمليات المراجعة الحكومية .

٤ ـ الاهمال والتقصير فى اعداد القوائم المالية •

ولاشك أن العضو الذى يقوم بارتكاب مثل تلك الاعمال المخلة بكرامة المهنة عادة مايتم فصله من عضوية المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين •

٩ ـ القاعدة ٥٠٢ الاعلان والوسائل الاخرى لاجتذاب العملاء :

Rule 502-Advertising and Other Forms of Solicitation

يحظر على العضو المزاول لمهنة المحاسبة القانونية أن يقوم بالحصول على العملاء عن طريق الاعلان أو أى وسائل أخرى لاجتذاب العملاء بطرق غير صحيحة أو مضللة أو احتيالية • حيث يحظر اجتذاب العملاء عن طريق استخدام الاكراه والاحتيال والمضايقة والاستجداء •

بوجه عام لم يتم الاعتراف بالاعلان حيث أنه يعتبر عملية غيرمهنية ، ويؤدى لعدم احترامها ، كما أن سمعة المهنة يرتفع شأنها عن طريق تقديم خدمات جيدة للعملاء ، تقلل القاعدة ٥٠٢ من القيود على الاعلان ويرجع السبب وراء ذلك التغير فى موقف المهنة من الاعلان الى انتشار حركة حقوق المستهلك وتقديم المعلومات الكاملة للجمهور ، فضلا عن أن الاجراءات التى اتخذتها لجنة التجارة الفيدرالية ووزارة العدل الامريكية كانت تهدف الى زيادة المنافسة والى رفع جميع القيود عن الاعلان ، وخلال هذه الفترة قضت المحاكم بأن المهن ليست فى مأمن من القوانين التى تحرك الاحتكار ، وان القيود على الاعلان تعتبر مخالفة لتلك القوانين ، نتيجة لذلك فقد اتجه المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الى تعديل القواعد الخاصة بالاعلان لتعبر عن التغير فى الاتجاهات ازاء الاعلان •

بموجب تفسيرات تلك القاعدة ـ فان الاعلان الاخبارى الموضوعى مسموح به ، بعبارة أخرى يجب النظر لهذا الاعلان على أنه طريقة يمكن بواسطتها

أن يحصل الجمهور على معلومات عن الخدمات المحاسبية المقدمة والاشخاص الذين يقدمونها ، وبغرض تزويد الجمهور بتلك المعلومات والاحتفاظ فى الوقت نفسه بنوع من الرقابة على الاعلان فقد تم الاخذ بالقاعدة ٥٠٢ التى تجرم الاعلان ووسائل استجداء العملاء واجتذابهم بطرق غير صحيحة أو مضللة أو احتيالية ، ومن أمثلة الاعلان الاخبارى الموضوعى مايلى :

١ ـ الاعلان الذى يتضمن معلومات عن العضو وعن شركته المهنية مثل :

أ ـ أسماء الشركاء أو المساهمين أو الموظفين وعناوينهم وأرقام الهاتف وكفاءتهم وتاريخ انشاء الشركة .

ب ـ الخدمات التى تقدم واتعابها بما فى ذلك معدلات الاتعاب فى الساعة والاتعاب الثابتة المحددة القيمة مقدما .

جـ ـ المستوى التعليمى والمهنى ويتضمن ذلك تاريخ ومكان الحصول على المؤهل ، وتاريخ التخرج والجامعات التى تم التخرج منها والدرجات العلمية وعضوية المنظمات المهنية .

٢ ـ الاعلان الذى يتضمن أى بيان عن موقف العضو أو سياسته بالنسبة لاى موضوع يتعلق بمهنة المحاسبة أو أى موضوع له صفة عامة .

من ناحية أخرى فقد تم الحكم على بعض المعلومات التى تظهر فى الاعلانات بأنها غير صحيحة أو مضللة واحتيالية ـ وهى بلاشك ممنوعة ومحظورة عن طريق القاعدة ٥٠٢ باعتبارها مخالفة للصالح العام ـ ومن أمثلتها :

ـ خلق توقعات بنتائج طيبة غير صحيحة أو ليس هناك مايبررها .

ـ خلق انطباع ضمنى بمقدرة المحاسب على التأثير على أى محكمة أو هيئة قضائية أو أى جهة رسمية أخرى .

ـ البيانات التى لها صفة المدح فى المحاسب .

ـ البيانات التى يترتب عليها عقد مقارنات مع المحاسبين الاخرين .

ـ المعلومات التى تحتوى على أى بيان آخر من شأنه أن ينخدع به الشخص المعتاد أو يفهمه على غير حقيقته .

١٠ـ القاعدة ٥٠٣ العمولات :

Rule 503-Commission and REferral Fees

أ ـ العمولات المحظورة والممنوعة :

حيث يحظر على العضو الذى يمارس المحاسبة القانونية أن يدفع عمولة مقابل الحصول على عميل ، كما يحظر عليه أيضا قبول عمولة نتيجة لتوصياته للعميل عن منتجات أو خدمات خاصة بآخرين • ويطبق هذا الحظرأو التحريم أثناء الفترة التى يقوم خلالها العضو بأداء عملية التعاقد بغرض أداء أى من الخدمات الموضحة بأسفل أو خلال الفترة التى تغطيها أى قوائم مالية تاريخية ترتبط بتلك الخدمات التالية :

- مراجعة وفحص القوائم الماليتة •
- اعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو أو قد يتوقع بشكل معقول بأن طرف ثالث سوف يستخدم القوائم المالية وان تقرير العضولم يفصح عن وجود نقص فى الاستقلال •
- فحص المعلومات المالية المتوقعة •

ب ـ الافصاح عن العمولات المسموح بها :

العضو الذى يقوم بمزاولة المحاسبة القانونية وغير محظورعليه عن طريق تلك القاعدة من أداء خدمات أو الحصول على عمولة ، بالاضافة الى العضو الذى يدفع اليه أو يتوقع أن يدفع اليه عمولة يجب أن يقوم بالافصاح عن تلك الحقيقة لاى شخص أو أى وحدة التى يقدم العضو اليها توصية لاستخدام منتج أو خدمة •

جـ ـ الاتعاب :

أى عضو يقوم بقبول أتعاب مقابل التوصية أو الاشارة لاى خدمة لمكتب المحاسبة القانونى لاى شخص أو وحده أو الذى يقوم بدفع أتعاب للحصول على عميل معين يجب أن يفصح عن مثل هذا القبول أو الدفع للعميل •

فلا شك أنه اذا علم أحد العملاء بأن مكتب المحاسبة الذى يراجع قوائمه المالية قد دفع عمولة أو أتعابا الى الشخص الذى أوصاه باختيار المكتب ، فان العميل سوف يتساءل قطعا عما اذا كان منشأ تلك التوصية يرجع لاسباب مادية وليست نتيجة لقدرة المحاسب وسمعته المهنية ٠

من ثم فقد حرمت القاعدة رقم ٥٠٣ على المحاسب القانونى أن يقوم بدفع عمولات للحصول على عمل من أعمال المهنة ، كما يدخل فى ذلك التجريم أيضا قبول العضو لعمولات نتيجة لتوصية مقدمة الى العميل باستخدام منتج معين أو للحصول على خدمة من الغير ٠

فقد يوصى المراجع العميل باستخدام مكتب معين لمعالجة بعض البيانات المحاسبية المحاصة به ، فاذا قبل المراجع عمولة من ذلك المكتب عن هذه التوصية ، فان تلك التوصية ستكون محل شك فى مدى موضوعيتها ،حيث يحظر على العضو أن يقوم بالدفع أو القبض الا فى مقابل الخدمات المهنية التى تقم له أو يقوم بأدائها للغير ٠

١١ـ القاعدة ٥٠٥ شكل المكتب المهنى والاسم :

Rule 505-Form of Practice and Name

يجوز للعضو أن يزاول مهنة المحاسبة القانونية سواء كمالك أو موظف على أن يكون ذلك فقط فى شكل مشروع فردى أو شركة تضامن أو شركة مهنية مساهمة بشرط أن يتوافر فيها الخصائص التى تتفق مع قرارات المجلس ٠

ولايجوز لعضو أن يزاول مهنة المحاسبة القانونية تحت اسم شركة تتخذ اسم وهمى ، أو يوضح التخصص ، أو يكون مضللا بالنسبة لنوع المنشأة (مشروع فردى ، شركة تضامن ، شركة مساهمة) ، ومع ذلك يجوز أن يشتمل اسم الشركة على اسم واحد أو أكثر من الشركاء السابقين أو المساهمين السابقين ٠
ويجوز للشريك الذى يبقى على قيد الحياة بعد وفاة جميع شركائه الاخرين أو انسحابهم أن يستمر فى مزاولة المهنة تحت اسم شركة التضامن لمدة لا تزيد

سنتين بعد أن يصبح ممارسا وحيدا ٠

ولايجوز للشركة تسمية نفسها " أعضاء فى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين " الا اذا كان جميع الشركاء أو المساهمين فيها أعضاء فى المعهد٠

تسمح القاعدة رقم ٥٠٥ للمحاسبين القانونيين أن يقوموا بممارسة المحاسبة القانونية فى مكتب محاسبة قد يكون شكله القانونى المشروع الفردى أو شركة التضامن أو شركة مساهمة مهنية ، وقد كانت قوانين الولايات وقواعد السلوك المهنى تحرم على المحاسبين فى الماضى تكوين شركات مساهمة لتأدية خدماتهم المهنية ٠ حيث كان يعتقد أن شكل الشركة المساهمة سيقضى على العلاقة الشخصية الوثيقة بين المراجع والعميل ، وان هناك احتمال بأن تدار الشركة المساهمة بواسطة أشخاص غير مهنيين ــ قد يكون هدفهم الوحيد الربح وليس تأدية خدمات مهنية ، ونتيجة لتعديل القوانين وقواعد السلوك المهنى سمح للمحاسبين بتكوين شركات مساهمة مهنية تعمل فى مجال المحاسبة القانونية وكان الغرض الاساسى من تلك التعديلات السماح للمحاسبين القانونيين بالانتفاع ببعض المزايا الضريبية التى لا يمكن الحصول عليها الا اذا كانت المنشأة تأخذ شكل شركة مساهمة ٠

وقد صممت القواعد التى تسمح بهذا التعديل بحيث لا تقلل من مسئولية المحاسبين المهنية تجاه عملائهم وتجاه الجمهور ، وقد أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين قرارا يصف الخصائص التى تحكم هذا النوع من الشركات المساهمة المهنية كالتالى :

١ ــ يجب أن يحتوى الاسم الذى تمارس به الشركة المساهمة المهنية أعمالها على أسم واحد فقط أو أكثر من المساهمين الحاليين أو السابقين أو من الشركاء فى شركة تضامن محاسبية سابقة ، ويحظر استخدام الاسماء غير الشخصية أو المعنوية كما يمنع الاسماء التى تفيد التخصص ٠

٢ ــ يجب أن يكون جميع المساهمين فى الشركة أشخاصا مشتغلين بمهنة المحاسبة كما تعرفها قواعد السلوك المهنية ، ويجب فى جميع الاوقات أن تكون الاسهم مملوكة للمساهمين حقيقة وأن يكونوا هم الملاك الحقيقيون لرأس مال الشركة ٠

٣ – يجب وجود نص يتطلب من المساهم الذى يفقد أحد الشروط التى يجب توافرها فى المساهم أن يتنازل عن جميع أسهمه فى خلال مدة معقولة الى شخص يحق له أن يكون مساهما أو الى الشركة ذاتها .

٤ – يجب أن يكون المدير التنفيذى الرئيسى أحد المساهمين وأن يكون عضوا فى مجلس الادارة ، ويجب أن يكون جميع أعضاء مجلس الادارة والمديرين الاخرين أعضاء فى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، ولا يجوز للمديرين والموظفين غير الفنيين ممارسة أى نوع من السلطة على الامور المهنية .

٥ – لا يغير حق الشركة فى ممارسة المهنة من التزامات المساهمين وأعضاء مجلس الادارة والمديرين والموظفين الاخرين بالتقيد بمعايير السلوك المهنى التى أصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

٦ – يجب أن يكون مساهموا الشركة المساهمة المهنية مسئولين مجتمعين ومنفردين عن جميع أعمال الشركة أو موظفيها ، الا اذا وجد تأمين كاف يغطى المسئولية المهنية أو كان رأس مال الشركة كافيا لتوفير الحماية الكافية للجمهور ، ولايجوز تحديد المسئولية بتكوين شركات تابعة مسئوليتها محدودة .

٢/٣/٣ متطلبات ضوابط أمور المهنة : Automatic Discplinary Provisions

يهدف دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الى ضبط تصرفات المحاسب القانونى ، وبطبيعة الحال فان غالبية هؤلاء المحاسبين يتوافر لديهم – كمهنيين – الرغبة فى التصرف بمستويات رفيعة تساهم فى تنمية سمعة طيبة لمهنة المحاسبة ، وبغض النظر عن تلك الميول الذاتية للمحاسب ، الا أن الضغوط الكبيرة على مهنة المحاسبة القانونية من جانب الكونجرس قد أدى بجانب الدعاوى القضائية المرفوعة ضد هؤلاء المحاسبين بالاضافة لحالات الافلاس الكثيرة التى تواجه منشآت الاعمال الى عدم مقدرة هؤلاء المحاسبين على ضبط أنفسهم باسلوب يتمشى مع دليل ومعايير

آداب وسلوك المهنة ، وعلى الرغم من عدم صدور تشريعات بهذا الخصوص ، الا أن كثافة استفسارات أعضاء الكونجرس مع مداولات جلسات المجلس قد أدت الى صدور قرارات مهنية تهدف لوضع قواعد تدعيم لضبط أمور المهنة ذاتيا ووضع سبل تأديب المخالفين لتلك القواعد ، وبالتالي حث مكاتب المحاسبة القانونية على ضبط وتحسين جودة أداء عملية المراجعة بشكل أكثر فعالية .

وقد قام المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين بإنشاء قسم خاص لشئون مكاتب المحاسبة القانونية ، وفى ذات الوقت أصدر مجموعة من معايير أداء وسلوك مكاتب المحاسبة القانونية ، واجراءات الرقابة على جودة عمل مكاتب المراجعة بواسطة مكاتب أخرى تدخل فى اشراف قسم شئون مكاتب المحاسبة الخاضع للمجمع .

٢/٣/٣/٤ وضع قواعد وآداب سلوك المهنة محل التنفيذ : Enforcement of the Rules

يتم مساءلة العضو فقط عند مخالفته لقواعد دليل آداب وسلوك المهنة ، مع ذلك ففى حالة وجود أى مخالفة لتلك القواعد ، يتعين على العضو أن يبرر أى خروج عن التفسيرات التى يمكن تطبيقها لقواعد السلوك وأحكام الاداب والسلوك Applicable interpretation of the rules of conduct and Ethics ruling وتنتج المخالفات المحتملة لتلك القواعد على سبيل المثال عن :

١ ـ وجود شكاوى عن طريق الاعضاء وغير الاعضاء .

٢ ـ استعراض مايثار بالصحف والنشرات الدورية (على سبيل المثال نشرة هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ونشرات مصلحة الايراد الداخلى) عن طريق الافراد القائمين بالعمل فى قسم أدب وسلوك المهنة بالمجمع .

٣ ـ المخالفات المحتملة التى يتم تحويلها الى المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين عن طريق التنظيمات بالولايات أو الحكومة الفيدرالية .

عادة مايتم وضع قواعد آداب وسلوك المهنة محل التنفيذ عن طريق كل من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين وجمعيات المحاسبة القانونية بالولايات حيث أن لكل منهما السلطة لعمل واجراء التحريات اللازمة عن تلك الشكاوى ، واجراء جلسات الاستماع المرتبطة بالاضافة الى فرض العقوبات على هؤلاء الاعضاء الذين قاموا بمخالفة القواعد .

تكمن أداة تنفيذ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لتلك القواعد فى قسمها المعروف بقسم آداب وسلوكيات المهنة بالاضافة الى مجلس المحاكمة المشترك Joint Trial Board ويتمثل الحد الاقصى للعقوبة التى يمكن أن يفرضها المجمع هو طرد العضو من المجمع .

هذا ويتم وضع قواعد السلوك المرتبطة بجمعية الولاية محل التنفيذ عن طريق كل من لجنة الاداب والسلوك بالولاية بالاضافة الى مجلس المحاكمة المشترك وكما هى الحالة فى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فان أقصى عقوبة يمكن لجمعية المحاسبين القانونيين بالولاية فرضها هى فقد العضوية فى الجمعية .

٢/٣/٣/٢ الاجراءات المشتركة لوضع آداب وسلوكيات المهنة محل التنفيذ :

Joint Ethics Enforcement Procedures

فى محاولة لوضع قواعد السلوك محل التنفيذ بشكل أكثر فعالية ولجعل التصرف التأديبى أكثر توحيدا ، فان المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين قد قام بتكوين برنامج مشترك لتطبيق آداب وسلوكيات المهنة Joint Ethics Enforcement Program (JEEP) . حيث قامت جميع الولايات بالتوقيع على اتفاقية للمشاركة فى هذا البرنامج . وفى ظل هذا البرنامج يمكن تقديم أى شكاوى ضد العضو أما للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أو لجمعية المحاسبين القانونيين بالولاية . ويكون للمجمع سلطة النظر والفصل فى الحالات التى تتضمن مايلى : ١ ـ أكثر من ولاية واحدة . ٢ ـ وجود تقاضى ودعاوى قضائية ، ٣ ـ قضايا المجلس ذات الاهتمام القومى .

ويمكن للاطراف الذين يقومون بالفصل فى هذه الحالات أن يعملوا بشكل مستقل أو مشترك .

يوفر هذا البرنامج (JEEP) أيضا علاقة وثيقة متزايدة بين المجمع ولجان الاداب والسلوك الخاصة بجمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية ، وقد قام قسم آداب وسلوك المهنة بترتيب عدة اجتماعات مع جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات فى محاولة لتحسين المعالجة الشاملة للامور المرتبطة بالاداب والسلوك بالإضافة الى الاسترشاد برأى الولايات عن الطرق الخاصة بزيادة قيمة الموارد التى ينبغى تكريسها لتطبيق قواعد الاداب والسلوك . ويقوم قسم آداب وسلوك المهنة باعداد تقرير شبه سنوى الى أعضاء المجمع بخصوص قضايا آداب وسلوكيات المهنة المنظورة والماثلة للحكم عليها طبقا للبرنامج المشترك (JEEP)

٢/٣/٣/٢ اجراءات مجلس التأديب المشترك :

Joint Trial Board Procedures

هناك مجلس تأديبى مشترك وحيد ، يتكون على الاقل من ٣٦ عضو من أعضاء المجمع ، ويتم انتخابهم عن طريق المجلس سواء من أعضاء المجلس الحاليين أو السابقين . ويقوم المجلس التأديبى باتخاذ أحد الإجراءات التأديبية التالية :

١ ـ تحذير العضو .

٢ ـ ايقاف العضو موقتا لفترة زمنية لا تزيد عن سنتين .

٣ ـ طرد العضو .

وعندما يتمثل المخالفة فى الخروج عن المعايير الفنية المهنية ـ يكون للمجلس التأديبى السلطة فى فرض متطلبات اضافية ، على سبيل المثال يجوز للمجلس أن يطلب من العضو استكمال المتطلبات المهنية اللازمة وعلى العضو أن يخطر المجلس عند الوفاء بذلك الاستكمال . يجب أن يقوم المجلس التأديبى باخطار قسم آداب وسلوك المهنة بقراره فى كل حالة .

٢/٣/٣/٤ الضوابط التأديبية الذاتية :

Automatic Disclipinary Provisions

يتضمن القانون الداخلى للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ضوابط تأديبية تلقائية وذاتية من شأنها أن تؤدى الى تعليق العضوية الموقت أو انهاء العضوية بدون اجراء جلسات استماع لوجهة النظر فى بعض الحالات .

يتم اصدار تعليق العضوية حين تتلقى سكرتارية المجمع اخطارا بوجود حكم أو فرض ادانة وتجريم على العضو عن :

- ارتكاب جريمة تستحق عقوبة السجن لمدة تزيد عن سنة واحدة .
- تعمد عدم القيام باستيفاء أى اقرار ضريبى يتعين على العضو تقديمه طبقا لما يقتضيه نص القانون .
- اعداد اقرار ضريبى يتضمن احتيال وتزوير عن العضو أو لصالح العميل .
- مساعدة الممول على اعداد وتقديم اقرار ضريبى بالاستناد الى حسابات ومستندات مصطنعة ومزيفة .

بينما يحدث انهاء العضوية عندما يستنفذ العضو كافة طرق التقاضى القانونية على هذا الحكم أو التجريم .

من هنا يتضح أن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين قد وضع اجراءات معينة لتأديب أعضائه وكذلك مكاتب المحاسبة المنتخبة لقسم شئون مكاتب المحاسبة القانونية ، ويتراوح تأديب العضو من اللوم حتى الفصل من العضوية. وقد يؤثر قرار المجمع على تصرفات مجلس المحاسبين القانونيين للولاية التى يزاول فيها المحاسب عمله .

بوجه عام تحيل لجنة آداب وسلوك المهنة الى مجلس تحقيق محلى بالولاية المختصة أى مخالفات لتعليمات وقواعد واجراءات وأنظمة المجمع ، أو دليل آداب وسلوك المهنة الصادر من المجمع أو جمعية المحاسبين بالولاية التى يزاول فيها المحاسب عمله ، ويحق للمدعى عليه أن يطلب رفع الامر الى مجلس تحقيق قومى بدلا من المجلس المحلى .

أما بالنسبة لاجراءات تأديب مكاتب المحاسبة القانونية فتتم بواسطة قسم مكاتب المحاسبة التابع للمجمع ، كما يحق لاى جمعية أو مجلس محاسبة محلى رفع دعوى تأديب مكتب المحاسبة المخالفة لقواعد وتعليمات هذه الجهات أو بناء على توصيات اللجنة المحلية لفحص أداء عمل مكاتب المراجعة، وتتضمن أهم القرارات التأديبية ضد مكاتب المحاسبة مايلى :

- زيادة الفحص الدورى لاداء مكتب المحاسبة بواسطة زملاء المهنة ٠
- مطالبة المكتب بعمل اللازم لتصحيح المخالفات ٠
- اللوم أو الحد من نطاق نشاط المكتب ٠
- فرض عقوبات مالية ٠
- ايقاف عضوية المكتب فى الجمعية المحلية أو المجمع لفترة محددة٠
- فصل المكتب من عضوية الجمعية المحلية أو المجمع ٠

يوضح الشكل رقم (٢/٥/أ) ملخص للاحكام التأديبية عن الفترة من يناير ١٩٨٠ حتى ديسمبر ١٩٨٩ فى ضوء الدراسة التى تم اعدادها عن تلك العقوبات التأديبية والمنشورة فى مجلة المحاسب القانونى The CPA Journal (1990)

شكل رقم (٢/٥/أ)

الاحكام التأديبية

البيان	العقوبات المفروضة عن طريق : ضوابط التأديب الذاتية - عدد	ضوابط التأديب الذاتية - %	مجلس التأديب المشترك - عدد	مجلس التأديب المشترك - %	الاجمالى
الطرد	١٢٤	٧٩٫٥	٣٢	٢٠٫٥	١٥٦
التعليق الموقت للعضوية ٠	٥٨	٧٢٫٥	٢٢	٢٧٫٥	٨٠
التحذير واللوم ٠	—	—	٤٠	١٠٠	٤٠
أخرى ٠	—	—	٧	١٠٠	٧
	١٨٢	٦٤٫٣	١٠١	٣٥٫٧	٢٨٣

٤/٢ معايير الرقابة على جودة الاداء : Quality Control Standards

توفر معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ودليل آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ارشادات للمراجعين الفرديين الذين يأملون فى أداء عملهم بمستوى جودة مرتفع ، والتمسك بشكل وثيق بمعايير السلوك المهنية ٠ الا أن ذلك يجب أن يحدث سواء عند مستوى مكتب المحاسبة القانونى أو عند المستوى الفردى على حد السواء ٠

لمساعدة مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية فى تحقيق هذا الهدف قام المعهد الامريكى لمحاسبين القانونيين فى عام ١٩٧٩ بتكوين معايير للرقابة على جودة الاداء من خلال اصدار نشرة عن معايير الرقابة على الجودة برقم (١) المعروفة بعنوان نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية System of Quality Control of ACPA Firm تلك النشرة قامت بتحديد تسعة عناصر للرقابة على جودة الاداء ، كما قامت بشرح الغرض من كل من تلك العناصر ٠ يصور الشكل رقم (٢/٥/ب) تلك العناصر التسعة وغرضهم وأمثلة على السياسات والاجراءات المرتبطة ٠

تعتبر تلك العناصر التسعة للرقابة على الجودة مترابطة ومتبادلة التأثير على سبيل المثال فان سياسة التعيين للمكتب تؤثر على جودة تخصيص الافراد على عمليات المراجعة ، كما أن كفاءة الافراد تؤثر على ممارسة المكتب المرتبطة بالاسترشاد برأى الاخرين والاشراف ٠ ويجوز لسياسات واجراءات الرقابة على الجودة التى يختارها مكتب المحاسبة القانونى أن تتغير وتختلف حسب حجم المكتب ، وهيكله التنظيمى وطبيعة ونوع مهام المراجعة والخدمات الاخرى التى تقدم للعملاء ٠

من هنا تعتبر جودة خدمات المراجعة التى يقوم المكتب بأدائها معتمدة على مجموعتين من المعايير هما : معايير المراجعة لكل تعاقد ومعايير الرقابة على جودة مزاولة المكتب لعمليات المراجعة ككل ٠

شكل رقم (٢/٥/ب)

عناصر الرقابة على الجودة

العناصر	الغرض	البيانات والاجراءات
١ ـ الاستقلال	يجب أن يكون كافة المحاسبين المهنيين مستقلين عن العملاء .	ـ مطالبة كافة العاملين بمكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلالية الصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين وجمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات المختلفة ..الخ. ـ مراقبة مدى التزام مكاتب المحاسبة بسياسات واجراءات الاستقلالية . ـ تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة فى أداء مهمة المراجعة شكلا .
٢ ـ تخصيص الموظفين	يجب مراعاة والتأكد من توافر الخبرة الخبرة والكفاءة الفنية والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لاداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة .	ـ تحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من المحاسبين . ـ تحديد الشخص المسئول عن توزيع الوظائف اللازمة لتأدية كل مهمة مراجعة. ـ تخطيط احتياجات مكتب المحاسبة من الموظفين . ـ جدولة الاعمال واعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من الموظفين .

تابع : شكل رقم (٢/٥/ب)

العناصر	الغرض	السياسات والاجراءات
٣ــ الاسترشاد برأى الاخرين	يجب أن يتم الاسترشاد برأى الاخرين الذين يتوافر لديهم الخبرة لحل قضايا ومشاكل محاسبة أو مراجعة خلال عملية المراجعة •	ــ رفع الامر الى شخص أو أشخاص مختصين نوى خبرة ومعرفة كافية للبت فى تلك القضايا • ــ احالة الامر الى قسم مختص بالمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين • ــ توفير مكتبة فنية خاصة بالموظفين •
٤ــ الاشراف	يجب أن تخضع كافة أعمال مكتب المحاسبة للاشراف الجيد على كافة مستوياته لضمان الوفاء بمعايير جودة أداء المكتب •	ــ تخطيط كل مهمة مراجعة ابتداء من تخصيص الموظفين على المهمة والحصول على معلومات عامة عن العميل واعداد الاستراتيجية العامة لاداء المهمة • ــ فحص كافة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم والجداول والنماذج والاستقصاءات •
٥ــ التعيين والتوظيف	يجب أن يضع مكتب المحاسبة سياسة محددة وكفاءات لابد من توافرها فى الموظفين الجدد لضمان تحقيق حد أدنى لمستوى جودة المبتدئين أو مستوى الخبرة اللازم للمتقدمين لشغل وظائف فى مستويات أعلى •	ــ يجب وضع قواعد تكفل تعيين موظفين فنيين أكفاء بالمكتب مثل اشتراط حد أدنى من المؤهلات العلمية • ــ اشتراط عدد معين من سنوات الخبرة للوظائف الفنية المتقدمة بالمكتب • ــ الاحتفاظ ببرنامج للتعيين بهدف الحصول على موظفين جدد ، وتحديد المؤهلات اللازمة لتقييم الموظفين المرتقبين عند كل مستوى مهنى •

تابع شكل رقم (٢/٥/ب)

العناصر	الغرض	السياسات والاجراءات
٦ ـ التطوير المهنى وتنمية القدرات المهنية	يجب أن يكون لدى الافراد المعرفة اللازمة للوفاء بالمسئوليات المحددة .	ـ وضع سياسات وبرامج التعليم المستمر ، والتدريب خلال الاداء والمحاضرات بهدف تطوير معرفة المحاسبين بالجديد فى معايير المراجعة والمحاسبة . ـ توفير برامج لتطوير الخبرات فى مجالات متخصصة .
٧ ـ الترقى	يجب أن يتوافر لدى الافراد المؤهلات اللازمة للوفاء بالمسئوليات التى قديضطلعوا بها فى المستقبل ، وهنا يجب وضع السياسات التى تخول ترقى موظفيها الى مستويات عالية قبل استيفاء الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسئوليات تلك الوظيفة المرفوع اليها .	ـ يجب تحديد المؤهلات الضرورية المرتبطة بكل مستوى مسئولية فى مكتب المحاسبة القانونى . ـ اجراء تقويم دورى للموظفين بالمكتب .

تابع : شكل رقم (٢/٥/ب)

العناصر	الغرض	السياسات والاجراءات
٨ـ قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين	يجب تقديم أى عميل جديد قبل قبول العملية الخاصة به، وتقديم العملاء الحاليين بهدف تقليل فرص ارتباط المكتب بعملاء غير أمناء لاقل حدد ممكن .	ـ تحديد معايير لتقويم العملاء الجدد والفحص والاستفسار قبل التعاقد . ـ تحديد اجراءات الفحص التحليلى للقوائم المالية السابقة للعميل المرتقب . ـ تحديد مدى امكانية مكتب المحاسبة لمراجعة سجلات العميل .
٩ـ التفتيش والفحص الدورى لبرامج الرقابة على جودة الاداء	التحقق من تطبيق برامج الرقابة على جودة العميل بمكتب المحاسبة بعبارة أخرى تحديد ما اذا كانت الاجراءات المرتبطة بالعناصر الاخرى قد تم تطبيقها بفعالية .	ـ تعريف نطاق ومضمون برنامج الفحص الدورى ـ تقديم نتائج الفحص الدورى الى المستويات الادارية الملائمة فى مكتب المحاسبة .

٥/٢ تنظيم المنشأة ، والتنظيم الذاتي والتنظيم الحكومي :

Firm, Self and Government Regulation

كما تم الاشارة سابقا فى بداية هذا الفصل ، يتضمن أيضا اطار العمل الذى يضمن وجود جودة مرتفعة من الاداء المهنى ، عدة أنشطة تنظيمية ترتبط بثلاثة مستويات هى : تنظيم المنشأة ، التنظيم الذاتى عن طريق المهنة ككل بالاضافة للتنظيم الحكومى . تعتبر كافة تلك المستويات مرتبطة ومتبادلة التأثير ويهدف كل مستوى الى تحقيق نفس الهدف الخاص بتحسين جودة عملية المزاولة المهنية . تتضمن تلك الانشطة المرتبطة عدة ضوابط هى :

أ ـ التصريح للمحاسبين المؤهلين فقط بالحصول على حق المزاولة المهنية .

ب ـ تحديد مبادىء محاسبة ومعايير مهنية مقبولة ومتعارف عليها تحكم أداء خدمات المحاسبة والمراجعة والرقابة على جودة الاداء .

جـ ـ التعليم المستمر لاكساب المحاسبين المعرفة بالمبادىء المحاسبية والمعايير المهنية .

د ـ تحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية بشكل دورى ومنتظم .

هـ ـ التحرى عن ودراسة أية مخالفات تترتب عن عدم التقيد بالمعايير المهنية .

و ـ عقاب هؤلاء المحاسبين الاعضاء الذين يقومون بارتكاب ممارسات مهنية غير مقبولة .

ز ـ الحفاظ على مستوى منافسة كاف وملائم .

فيما يلى شرح للدور الذى تلعبه كل من تلك المستويات الثلاثة فى العملية الشاملة .

١/٥/٢ تنظـيم المكتب : Firm Regulation

يحدث هذا التنظيم داخل مكتب المحاسبة القانونية ذاته ، حيث تكون لدى الشركة ــ عند ادائها لعملية المراجعة المهنية ــ مسئولية الوفاء بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها بالاضافة لمعايير الرقابة على الجودة • يتضمن هذا النوع من التنظيم التوجيه والرقابة المتصلة للتصرفات اليومية لاعضاء مكتب المحاسبة القانونية عن طريق ادارة المكتب • عادة مايكون هذا النوع من التنظيم مباشر وفورى • تختص عملية تنظيم المنشأة بشكل رئيسى بتحسين كفاءة أعضاء مكتب المحاسبة المهنيين • لمساعدة هوءلاء الاعضاء فيالوفاء بالمعايير المهنية ، يوفر مكتب المحاسبة القانونى التدريب خلال الاداء كما يتطلب أن يشارك المهنيين به فى دورات تعليم مهنى مستمرة •

هناك حوافز عديدة لمكتب المحاسبة القانونى عند الاداء الجيد ، على سبيل المثال الشعور بالفخر ، والتكسب عن طريق الاداء المهنى ، والرغبة فى التنافس مع المكاتب الاخرى • كما تنشأ حوافز اضافية منالرغبة فى تجنب النفقات وعدم النيل من سمعة المكتب نتيجة وجود منازعات واجراءات تقاضى ضده نتيجة عدم الالتزام بالمعايير المهنية •

٢/٥/٢ التنظيم الذاتي : Self-Regulation

يطلق عليه أيضا اصطلاح التنظيم عن طريق زملاء المهنة Peer Regulation حيث يرتبط بأنشطة المنشآت المهنية خارج مكتب المحاسبة القانونى يهدف التقيد بجودة عملية المزاولة المهنية • يلعب كل من القسم التابع للمجمع الامريكى لمحاسبين القانونيين الخاص بمكاتب المحاسبة القانونية أو القسم الخاص بمراجعة الجودة دورا رئيسيا فى ذلك العنصر (التنظيم الذاتى) المرتبط بالاطار التنظيمى • منذ عام ١٩٨٨ أصبح المحاسبين القانونيين قادرين على الاحتفاظ بالعضوية فى المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فقط اذا ما قاموا بمزاولة المهنة فى منشأة تساهم فى أحد برامج الرقابة على المزاولة لهذين القسمين •

وتتمثل الاهداف المرتبطة بقسم شئون مكاتب المحاسبة القانونية ومتطلبات العضوية المرتبطة على النحو التالي :

الاهـــداف :

ـ تحسين جودة أداء الخدمة عن طريق منشآت ومكاتب المحاسبة القانونية من خلال تحديد متطلبات الممارسة لكل شركة أو مكتب مهني عضو •

ـ تحديد والاحتفاظ بنظام فعال للتنظيم الذاتي لكل مكتب مهني يمكن عن طريقه القيام بفحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض ، وتوفير نظم الرقابة الملائمة على جودة الاداء ، وفرض العقوبات عند الفشل في الوفاء بمتطلبات العضوية •

متطلبات العضوية :

ـ التمسك بمعايير الرقابة على الجودة المحددة عن طريق المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين •

ـ التقدم لفحص أداء خدمة المحاسبة والمراجعة عن طريق زملاء المهنة كل ثلاثة سنوات (أو أى وقت محدد عن طريق اللجنة التنفيذية) ، يتم اجراء هذا الفحص بالتطابق مع معايير الفحص المحددة عن طريق لجنة فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض بالقسم •

ـ ضمان أن كافة المهنيين في مكاتب المحاسبة المقيمون في الولايات المتحدة الامريكية يقوموا بالمشاركة على الاقل في ٢٠ ساعة من التعليم المهني المستمر كل سنة وعلى الاقل ١٢٠ ساعة كل ثلاثة سنوات •

ـ تتأسس معايير الرقابة على الجودة الخاصة بعمليات فحص أداء المكاتب المهنية عن طريق بعضها البعض على التسعة عناصر للرقابة على الجودة السابق مناقشتها • ويتم اجراء ذلك الفحص عن طريق مجموعات للفحص حيث يتم تعيينهم عن طريق لجنة القسم الخاصة بفحص جودة مكاتب المراجعة عن طريق بعضها البعض •

ـ يتم تكوينهم عن طريق أحد المكاتب الاعضاء (على سبيل المثال كل مكتب من مكاتب الستة الكبار يتم فحصهم عن طريق بعضهم البعض) ٠

ـ يتم تكوينهم عن طريق هيئة مصرح بها وتكون مرتبطة بالمكتب موضع الفحص على سبيل المثال جمعية المحاسبين القانونيين بالولاية أو مجمع شركات المحاسبة القانونية ، كل فريق للفحص مطلوب منه أن يعد تقريرا عن نتائج عملية الفحص الى القسم المرتبط ٠

يقوم بفحص أداء وظائف المراجعة فى مكاتب المحاسبة القانونية مكاتب محاسبة أخرى تنتمى الى قسم شئون مكاتب المحاسبة القانونية التابعة للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، وعادة مايكلف مكتب محاسبة قانونى مكتب آخر لفحص وتقييم أداء العمل بمكتبه ، ولايسمح للمكتب المفحوص فحص أداء المكتب الفاحص ٠

وبناء عليه فقد أدخلت تعديلات فى القاعدة رقم ٣٠١ بعنوان سرية العلاقة بين المحاسب القانونى وعميله ، حتى يمكن للفاحص الحصول على أوراق عمل المكتب تحت الفحص مادام طرفى الفحص سيحتفظان بسرية معلوماتها ، كما يجب أن يلتزم فريق الفحص بالمكتب الفاحص باستقلاليتهم عن كل مَن مكتب المحاسبة تحت الفحص وعملائه ٠

هذا ويقوم فريق الفحص بدراسة وتقييم نظام رقابة جودة الاداء بالمكتب تحت الفحص ، وكذلك سياسات واجراءات تنفيذ النظام ، كما يتم التقييم والتحقق من مدى التزام مكتب المحاسبة تحت الفحص لمتطلبات قسم شئون مكاتب المحاسبة بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين الخاص بقواعد وأحكام مزاولة المهنة ، وبعد انتهاء عملية الفحص يرفع فريق الفحص تقريرا الى المكتب تحت الفحص يحتوى على نتائج الدراسة والاقتراحات اللازمة لتحسين أو تطوير نظام الرقابة على جودة الاداء ٠

ويوضح الشكل البيانى رقم (٢/٥/د) خطاب لفحص أداء مكتب المراجعة عن طريق مكتب آخر

الهدف الرئيسى لهذا الفحص يتمثل فى تحسين المزاولة والممارسة المستقبلة ، مع ذلك فعندما تفشل منشأة المحاسبة فى اتخاذ الاجراء التصحيحى الذى يعتبر ضروريا وفقا للمقرر ، يجوز للقسم أن يفرض بعض العقوبات مثل :

١ ـ متطلبات تعليم مهنى مستمر اضافى ٠
٢ ـ فحص أداء خاص عن طريق زملاء المهنة ٠
٣ ـ التحذير واللوم والتأنيب ٠
٤ ـ غرامات نقدية ٠
٥ ـ تعليق العضوية مؤقتا ٠
٦ ـ انهاء العضوية من القسم المختص ٠

خلال السنتين الحاليتين أخضعت ٢٩٥ شركة لفحص جودة الاداء المهنى عن طريق زملاء المهنة ، وقد استلمت المنشأة النمطية خطاب يتضمن التقرير عن ثلاثة عيوب للرقابة على الجودة ، وقد حصلت غالبية مكاتب المحاسبة القانونية (٢٦٨ وبنسبة ٩١٪) على أراء نظيفة حيث لم يكن هناك عيوب مادية كافية تحتاج لرأى معدل ٠

يصور الشكل التالى رقم (٢/٥/جـ) الملاحظات المرتبطة بوجود نقص فى معايير الرقابة على الجودة للمكاتب المهنية ٠

شكل رقم (٢/٥/جـ)

عنصر الرقابة على الجودة	عدد الملاحظات	عدد المكـاتب
الاشـــراف	٦٢٧	٢٤٥
التفتيـــش	١١٦	٨٩
الاسترشـــاد	٦٧	٥٢
قبول واستمرار العميل	٤٠	٣٩
الاستقـــلال	٤٧	٤٣
التطوير المهنى	١٨	١٨
الترقيـــة	١٦	١٦
التعيين	٩	٩
تخصيص الافراد علـــى عملية المراجعة .	٣	٣

شكل بيانى رقم (٢/٥/د)

خطاب فحص أداء جودة مكتب المراجعـــة

عن طريق زملاء المهنة

اسم المكتب : العنوان :

رقم التليفون ــ الفاكس ــ التلكس

التاريخ ١ نوفمبر ١٩٩٠م

الى شركات مكتب برايس ووتر هاوس

قمنا بفحص نظام الرقابة على الجودة الخاص بممارسة المحاســـبة والمراجعة لمكتب برايس ووتر هاوس عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٠، تم اجراء فحصا بالاتساق مع المعايير الخاصة بفحص الجودة عن طريق زملاء المهنة المعلن عن طريق لجنة فحص زملاء المهنة لقسم مزاولة المكاتـــب

المرتبطة بهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية التى تمثل أحد أقسام المجمع الامريكى لمحاسبين القانونيين الخاص بشئون مكاتب المحاسبة القانونية • قمنا باختبار الالتزام بسياسات واجراءات الرقابة على الجودة الخاصة بالمكتب عند المركز الرئيسى القومى للمنشأة وعند مكاتب مزاولة مختارة فى الولايات المتحدة الامريكى ومتطلبات العضوية للقسم عند المدى اذى رأيناه ملائما • تضمنت تلك الاختبارات تطبيق سياسات واجراءات المكتب عن عمليات محاسبة ومراجعة مختارة • قمنا باختبار الاشراف والرقابة عن جزء من عمليات المراجعة المؤداه خارج الولايات المتحدة الامريكية •

عند قيامنا باجراء الفحص ـ اعطينا اعتبار للخصائص العامة لنظام الرقابة على الجودة كما تم وصفه فى معايير الرقابة على الجودة المحددة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، مثل هذا النظام يجب أن يكون شاملا بشكل ملائم ومصمم بشكل مناسب بالارتباط بالهيكل التنظيمى للمكتب بالاضافة الى سياساته وطبيعة مزاولته • الانحراف عن الاداء الفردى يمكن أن يؤثر على درجة الالتزام بسياسات واجراءات الرقابة على الجودة الموصفة بالمكتب ، لذلك فان التمسك بكافة السياسات والاجراءات فى كل حالة قد لا يكون ممكنا •

فى رأينا أن نظام الرقابة على الجودة لمزاولة المحاسبة والمراجعة لمكتب برايس ووترهاوس عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٠ يفى بأهداف معايير الرقابة على الجودة المحددة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين وقد كان متوافقا أثناء وحتى نهاية السنة بشكل يكفل ضمان معقول بالاتساق مع المعايير المهنية • أيضا فى رأينا أن المكتب كان متسقا مع متطلبات العضوية فى كافة النواحى الجوهرية •

التوقيع

٣/٥/٢ التنظيم الحكومي : Government Regulation

يحدث التنظيم الحكومي للمهنة عند كلا من مستوى الولاية أو المستوى الفيدرالي . تتراوح الانشطة مابين برامج تنفيذ ايجابية الى أعمال تأديبية تتخذ عن طريق تنظيمات مختلفة بالاضافة الى المحاكم .

وكما سبق ذكره فى الفصل الاول فان مجلس المحاسبة بالولاية يقوم بتحديد المؤهلات المطلوب وضعها لاجراء امتحانات المحاسبين القانونيين النمطية الموحدة . علاوة على ذلك فذلك المجلس يصدر ويقوم بتجديد تراخيص المزاولة ويقوم بادارة قوانين ولوائح الولاية بخصوص تلك الامور المرتبطة مثل التعليم المستمر ، آداب وسلوك المهنة وعمليات فحص الجودة. مجالس المحاسبة لديها سلطة ذات اعتبار كبير حيث أنها تستطيع أن تغلق أو تلغى ترخيص مزاولة المحاسبين القانونيين الذين لا يستوفون المعايير المهنية .

يتم تنفيذ اللائحة الفيدرالية بشكل رئيسى عن طريق هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية . الهدف الرئيسى للتنظيم الفيدرالى يتمثل فى حماية جمهور المستثمرين من أداء عمليات مراجعة دون المعيارية Substandard audits ، عقوبة هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية التى تتخذها بسبب عدم الالتزام بالمعايير المهنية قد تتضمن الاستهجان العام ، الانذار والتعليق المؤقت أو الدائم من المزاولة أمام هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية بالاضافة الى اتخاذ الاجراء القانونى .

يحدث التنظيم الحكومى أيضا فى كل من المحاكم بالولاية أو المحاكم الفيدرالية حيث قد يكون المحاسب القانونى ملتزما قانونيا أمام المدعين نتيجة الفشل عن الوفاء بالمعايير المهنية للمزاولة . وسوف يتم دراسة المسئولية القانونية للمحاسبين القانونيين بالتفصيل فى الفصل الثالث .

العلاقة والرابطة بين التنظيم الحكومي والتنظيم الذاتي :

Link between Government and Self regulation

بالاضافة الى الانشطة الموصفة بأعلاه ، فان هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية تلعب دورا هاما فى اقامة الرابطة بين التنظيم الذاتى والتنظيم الحكومى . تؤدى الهيئة تقييمها المحايد لفعالية برنامج الاشراف والرقابة على عملية المزاولة لقسم الاشراف على شئون مكاتب المراجعة التى تزاول المراجعة الخاصة بالشركات الخاضعة لهيئة تنظيم الاوراق المالية بالمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين . يتضمن ذلك فحص أوراق العميل التى يتم اعدادها عن طريق مجموعات فحص جودة الاداء عن طريق زملاء المهنة وأوراق عمل مجلس الاشراف العام المرتبطة . يتم حجب أوراق العمل لحماية هوية العميل . أيضا تقوم الهيئة بفحص ملخصات القضايا المنتهية المقدمة للجنة الاستفسار عن رقابة الجودة تأسيسا على عمليات التقويم فان الهيئة قد توصلت أن عملية فحص الجودة عن طريق زملاء المهنة تساهم بشكل جوهرى على تحسين نظم الرقابة على الجودة الخاصة بالشركات الاعضاء .

وقد أصبحت مهنة المحاسبة القانونية مادة لعدد من الدراسات فى العقدين السابقين وقد ركزت على دراسة ما اذا كان المزيد من التنظيم الحكومى للمهنة يعتبر أمرا مطلوبا لمنع عمليات مراجعة دون المستوى المعيارى ؟ اهتم الكونجرس أيضا بأداء لجنة تداول الاوراق المالية فى الوفاء بمسئولياتها القانونية عن الامور الخاصة بالمحاسبة والمراجعة .

على الرغم من أنه ليس هناك زيادة جوهرية فى التنظيم الحكومى قد نتجت من تلك الدراسات حتى الان ، الا أن تلك الدراسات قد قدمت دافع قوى للمهنة لتقويم وتدعيم مجهوداتها ذاتية التنظيم .

فيما يلى ملخص للاطار التنظيمى الحالى لمهنة المحاسبة القانونية يوضحه الشكل البيانى رقم (٢/٥/هـ) .

شكل رقم (٢/٥/هـ)
مكونات الاطـار التنظيمى

المكـون	التنظيم القانونـي	الانشطة الرئيسية
وضع المعايير	ـ مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معاييـر المحاسبة الحكومية • ـ قسم معايير المراجعـة بالمجمع الامريكـي للمحاسبين القانونيين • ـ قسم آداب وسلـوك المهنة بالمجمع • ـ قسم فحص الجـودة بالمجمع •	ـ نشر مبادىء المحاسـبة المقبولة والمتعارف عليها • ـ تحديد معايير المراجعة • ـ تحديد وتطبيق قواعـد السلوك المهنى • ـ تحديد معايير الرقابـة على الجودة •
تنظيم المنشأة	ـ مكاتب المحاسـبة القانونية •	ـ تحديد والحفاظ علـى نظام للرقابة علـى الجودة • ـ الاشراف وفحص العمـل المؤدي عن كل عمليـة مراجعة • ـ تقييم وتشجيع تعليـم مستمر للمحاسـبين القانونيين •
التنظـيم الذاتـي	ـ قسم شئون مكـاتب المراجعة بالمجمع • ـ قسم فحص الجـودة بالمجمع • ـ جمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية •	ـ ادارة برامج فحـص جودة الاداء عن طريق زملاء المهنة • ـ تحديد برامج فحـص جودة عن طريـق زملاء المهنة واجـراء ذلك الفحص • ـ التعاون فى وضع برامج فحص الجودة وتحديـد وتطبيق قواعد السلوك المهنى •

التنظيم الحكومى	— مجالس المحاسبة بالولاية •	— تحديد المؤهلات اللازمة لامتحانات المحاسبين القانونيين واصدار التراخيص الخاصة بمزاولة المحاسبة القانونية • — تحديد وتطبيق دليل آداب وسلوك المهنة •
	— لجنة تنظيم وتداول الاوراق المالية •	— تحديد المؤهلات الخاصة بالمحاسبين للمزاولة قبل هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية وعقاب المخالفين •
	— المحاكم بالولاية والحكومة الفيدرالية •	— حسم اجراءات التقاضى ضد المحاسبين القانونيين نتيجة أداء عمل كون المستوى المعيارى وفرض عقوبات مالية لمخالفى القانون •

٢/٦مراجع الفصل الثانـى

- **AICPA.** Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment. Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants. (New York, AICPA, 1986).

- **Allen, P.W., and D.R. Herring.** "An Update on the Changing Standards for Promoting CPA Services." The Practical Accountant (February, 1991).

- **Anderson, G.D.** "A Fresh Look at Standards of Professional Conducts." Journal of Accountancy. (September, 1985).

- **AICPA.** Professional Standards, Vol. ". (New York: AICPA):
  Section ET - Code of Professional Conduct.
  Section QC - Quality Control.
  Section QR - Quality Review.

- **Evers, Charles J., and Pearson, David B.** "Lessons Learned from Peer Review." Journal of Accountancy (April, 1989)

- **AICPA.** Professional Standards, Vol. 2 (New York: AICPA, 1990).
  SAS No. 7, Communication Between Predecessor and Successor Auditors (AU Sec. 315).
  SAS No. 50, Reports on the Application of Accounting Principles (AU Sec. 625).

- Anderson, George D. "Restructuring Professional Standards: The Anderson Report." Journal of Accountancy (September 1986), pp. 92-104.

- Burton, John C., and Fairfield, Patricia. "Auditing Evolution in a Changing Environment." Auditing: A Journal of Practice & Theory. (Winter 1982).

- Chesser, Delton L., Conway, Lucian G., and Moore, Carlos W. "Advertising by the CPA Tax Professional: What are the Results?" Accounting Horizons (September 1989).

- Collins, Stephen H., and McRae, Thomas W. "Plan to Restructure Professional Standards." Journal of Accountancy (July 1987).

- Dunn, John. Auditing: Theory and Practice. Prentice Hall, N.Y., 1992.

- Elliott, Merie S., and Kuttner, Monroe S. "MAS: Coming of Age." Journal of Accountancy (December 1982).

- Farmer, Timothy A., Rittenberg, Larry E., and Trompeter, Gregory M. "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence." Auding: A Journal of Practice and Theory (Fall 1987).

- Huff, Bruce N., and Kelley, Thomas B. "Quality Review and You." Journal of Accountancy (February 1989).

- **Kell, W.G. and William C. Boynton.** Modern Auditing. John Wiley and Sons Inc., N.Y., 1992.

- Larson, R.E. "For The Members, By The Members." Journal of Accountancy (October 1987)

- Loeb, S.S. "Ethics Committees and Consultants in Public Accounting." Accounting Horizons (December 1989).

- **Mautz, R.K., and Sharaf, H.A.** The Philosophy of Auditing. Sarasota, FL: Americal Accounting Associat ion, 1961, Chapter 9: "Ethical Conduct."

- **Mednick, Robert.** "Independence: Let's Get Back to Basics." Journal of Accountancy (January 1990).

- **Mednick, Robert, and Previts, Gary John.** "The Scope of CPA Services: A View of the Future from the Perspective of a Century of Progress." Journal of Accountancy (May 1987).

- **Mautz, R.K., and H.A. Sharaf.** The Philosophy of Auditing. Sarasota. American Accounting Association, 1961.

- **Pany, Kurt, and Reckers, Philip M.J.** "Auditor Performance of MAS: A Study of its Effects on Decisions and Perceptions." Accounting Horizons (June 1988).

- **Reckers, Philip M.J., and Stagliano, A.J.** "Non-Audit Services and Perceived Independence: Some New Evidence." Auditing: A Journal of Practice and Theory (Summer 1981).

- Report of the Special Committee on Standards of Professional Conducts for Certified Public Accountants. Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1986.

- Ricchiute, D.N. Auditing. College Division South Western Pub. Co., Cincinnati, Ohio, 1992.

- Sack, Robert J. "Commercialism in the Profession: A Threat to Be Managed." Journal of Accountancy (October 1985).

- Shaub, Michael K. "Restructuring the Code of Professional Ethics: A Review of the Anderson Committee Report and Its Implications." Accounting Horizons (December 1988).

- Tidrick, Donald E. "Enforcement of the AICPA's Code of Ethics During the 1980s." The CPA Journal (October 1990).

- Taylor, D.H. Auditing: Integrated Concepts and Procedures. John Wiley and Sons, Inc., 1991.

- Windal, F.W. Ethics and the Accountant: Text and Cases. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1991.

الفصل الثالث

مسئوليات المراجع والحكم المهنى

Auditor's Responsibility & Professional Judgement

مقـــــدمة :

على الرغم من التكنولوجيا والتقنية المتاحة للمراجع ، الا أن المراجعة المهنية المعاصرة التى تتضمن مجموعة من الاحكام والقرارات المترابطة والمتبادلة التأثير مازالت تتصف بأنها عملية تتضمن اتخاذ مجموعة من القرارات المعقدة ، باختصار فان المراجعين الاكثر فعالية ليسوا بالضرورة متخصصين فى التقنية ، انما هم بالاحرى مجرد متخذى قرار أكفاء ٠

يبدأ هذا الفصل بدراسة أهمية الحكم المهنى فى المراجعة ، ثم عملية اتخاذ القرارات فى المراجعة ٠

أيضا فى هذا الفصل سوف يتم دراسة المسئوليات الجدلية للمراجع الحيادى المرتبطة باكتشاف والافصاح عن الاخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية للعميل ، بوجه عام ينشأ ذلك الجدل من ادراك الجمهور المعنى بدور المراجعين الحياديين فى بيئة الاعمال المالية ، وحيث يتم دراسة مسئوليات المراجع فى ظل نشرات معايير المراجعة SAS رقمى ٥٣ ، ٥٤ وفى ضوء قانون منع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب (FCPA).

أخيرا يقدم هذا الفصل التوصيات المقترحة عن طريق اللجنة القومية للتقرير المالى المضلل أو عن طريق لجنة مسئوليات المراجعين بخصوص مسئولية المراجع الحيادى عن اكتشاف والافصاح عن غش الادارة ٠

تأسيسا على ماتقدم سوف يتم تخطيط هذا الفصل على النحو التالى :

٣ / ١ دور الحكم المهنى فى المراجعة وعملية اتخاذ القرار فى المراجعة ٠

٣ / ٢ طبيعة وأسباب فجوة التوقع وكيفية تضييقها ٠

٣ / ٣ اكتشاف الاخطاء والمخالفات للعملاء ومسئولية المراجع ٠

٣/١ دور الحكم المهنى وعملية اتخاذ القرارات فى المراجعة :

Professional Judgement & Decision Making Process in Auditing.

يعتبر الحكم الشخصى المهنى الحاسم بدون جدال متطلبا رئيسيا لكافة المراجعين المهنيين الاكفاء · فى الواقع اشارت نشرات معايير المراجعة الصادرة عن طريق مجلس معايير المراجعة بالمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين والتى تمثل الارشادات التفسيرية لمعايير المراجعة العشرة ـ المقبولة والمتعارف عليها ـ مائة اشارة الى الحاجة الى الحكم المهنى فى مزاولة عملية المراجعة · فعى سبيل المثال فقد نصت مجموعة نشرات معايير المراجعة على مايلى :

ـ يجب أن يحصل المراجع على مستوى معرفة مرتبطة بأنشطة المنشأة بالشكل الذى سوف يمكنه من الحصول على فهم بالاحداث والعمليات المالية والممارسات والتى فى رأيه يمكن أن تكون ذات تأثير جوهرى على القوائم المالية·

ـ يجب أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة بحيث يتم تقييد مخاطر المراجعة الى أدنى مستوى ـ والذى يعتبر فى رأيه المهنى ـ ملائما لاصدار رأيه عن القوائم المالية ·

ـ يجب أن يتأسس تقييم الخطأ المحتمل فى تاريخ الميزانية العمومية على حكم المراجع عن حالة الحساب المختص فى ذلك التاريخ ·

لذلك فان الصفة المميزة للمراجعة ليست فى تكنولوجيا المراجعة ، ولا فى الاختبارات التفصيلية للمراجعة، وانما هى بالاحرى فى تتابع الاحكام الشخصية المعقدة التى تشكل عملية اتخاذ قرار المراجعة ·

وتتكون عملية اتخاذ قرار المراجعة من ستة عناصر أساسية ، يصور الشكل البيانى رقم(٣/١) تلك المكونات ، وفيما يلى شرحا لها :

شكل رقم (٣/١)

عملية اتخاذ قرار المراجعة

١ ـ تحديد المعلومات القبلية المرتبطة .

٢ ـ تحديد المعلومات الحالية المرتبطة .

٣ ـ تقييم المعلومات القبلية والحالية .

٤ ـ التنبوء بالنتائج المستقبلية البديلة .

٥ ـ تقييم الاحتمال الخاص بأن النتائج المستقبلة المحددة سوف تحدث .

٦ ـ ترجيح ودمج المعلومات للاختيار بين مسارات العمل البديلة .

ـ تحديد وتقييم المعلومات القبلية والحالية :

Prior and Current Information Identification and Evaluation.

عندما يقوم المراجع باداء عملية مراجعة لاحد العملاء لعدة سنوات سابقة ، سيكون لديه معرفة بمعلومات قبلية مرتبطة بعملية المراجعة للسنة الحالية . لذلك فعند تخطيط عملية المراجعة الحالية ، يجب على المراجع أن يقوم بتحديد ودراسة المعلومات القبلية التى تساعد على تحسين الاحكام الشخصية الحالية . على سبيل المثال فعند تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى نطاق اجراءات عملية المراجع ، يجب أن يقوم المراجع بدراسة أنواع أخطاء العميل وقصور نظام الرقابة التى يتم اكتشافها أثناء عملية المراجعة للسنة السابقة . والا فان دليل الاثبات الهام القبلى بخصوص مخاطر المراجعة يمكن ألا يتم ملاحظته ومن ثم عدم دراسته ، وهذا يعنى بأن وجود عدد كبير من الاخطاء المكتشفة فى السنة السابقة يمكن أن تجعل المراجع يعتقد بأن مخاطر المراجعة تعتبر مرتفعة فى السنة الحالية على خلاف ماقد يتوقع .

بدوره فان المعلومات الحالية يتم استخدامها فى تحديث وتعديل المعلومات القبلية . على سبيل المثال قد تشير عملية المراجعة للسنة السابقة الى وجود

معدلات مرتفعة للخطأ فى الترحيل اليدوى للمتحصلات النقدية الى دفاتر استاذ مساعد المدينين ، الامر الذى يجعل المراجع يتوقع وجود معدلات مرتفعة للخطأ فى عملية مراجعة السنة الحالية . مع ذلك فاذا قامت الادارة بتطبيق نظام ترحيل موثوق فيه عن طريق استخدام الحاسب الالكترونى أثناء السنة الحالية ، من ثم فان المراجع قد يقوم بتعديل معدلاته المتوقعة عن الخطأ المرتبطة بالسنة الحالية ، وتبعا لذلك يقوم بتخطيط عملية المراجعة .

- التنبوء بالنتائج المستقبلية وتقييمها :

Future Outcomes: Prediction and Assessment.

يمكن للمراجع - فى ضوء المعلومات السابقة والحالية - القيام بالتنبوء بالنتائج المستقبلية بالاضافة الى تقييم الاحتمال الخاصة بأن النتائج المستقبلية سوف تحدث . على سبيل المثال اذا أشارت المعلومات القبلية للعميل الى وجود خسائر تشغيلية متكررة وتدفقات نقدية سالبة ، وان المعلومات الحالية كشفت عن عدم الوفاء بالقرض ، فان ذلك سوف يجعل المراجع يتنبأ بأن العميل يمكن أن يتعرض الى مشاكل اعسار مالى ، فى ضوء تلك المعلومات يتعين على المراجع أن يقوم بتقييم الاحتمال الخاص بأن العميل فى موقف لن يمكن معه الاستمرار فى مزاولة نشاطه .

- مسارات العمل البديلة : **Alternative Courses of Action**

أخيرا يجب على المراجع أن يقوم بترجيح ودمج المعلومات القبلية والحالية وبعد ذلك الاختيار بين مسارات العمل البديلة،على سبيل المثال يستخدم المراجعون المعلومات الحالية والسابقة لاتخاذ خليط من الاحكام الشخصية للمراجعة متضمنة اختيار اجراءات مراجعة ملائمة (على سبيل المثال الملاحظة، الاستفسار ، المصادقة)، نوع تقرير المراجعة الضرورى فى الظروف المرتبطة (على سبيل المثال تقرير غير متحفظ ، تقرير متحفظ ... الخ) ، وأنواع الافصاحات البديلة فى القوائم المالية (على سبيل المثال الهوامش ، بنود مستقلة داخل القوائم المالية) . مع ذلك فحيث أن أغلب قرارات المراجعة يتم اتخاذها فى ظروف عدم التأكد ، فان المراجعين يشيرون لمخاطرة أن الاخطاء ،

المخالفات الجوهرية أو التصرفات غير القانونية يجوز ألا يتم اكتشافهـــا ، وان المخاطر المرتبطة بالقرارات غير الملائمة يمكن أن تؤدى الى التزام قانونى تجـاه عملاء وأطراف ثالثة متضررة . سوف يتم مناقشة مسئولية المراجع عن أخطـــاء ومخالفات العملاء وتصرفاتهم غير القانونية فى موضع تالى فى هذا الفصل ، كماسيتم دراسة الالتزام القانونى للمراجعين فى الفصل الرابع .

٢/٣ طبيعة وأسباب فجوة التوقع ومصدرها وكيفية تضييقها :

The Meaning and Source of Expectation Gap.

يتمثل المنتج أو السلعة التى يبيعها المراجع لعملائه فى رأيه المهنى عن القوائم المالية ، ومن ثم فانــه يجب ـ كما فى حالة المنتجات الاخــرى ـ أن تحاول المهنة مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمى القوائم المالية ، أى أن المراجع استجابة لهذه التوقعات يجب أن يحاول توفـير كل مايحتاجه المستخدمين بقــدر الامكان أخذا فى الاعتبار القيود التى تفرضها مهنة المراجعة ، الا أنه يجـب مراعاة أن تكلفة توفير كل مايحتاجه المستخدمين قد تفوق المنافع التى يمكـن أن تترتب على هذه المعلومات فى بعض الحالات ، مع ذلك يمكن للمراجـــع ، كما أنه يجب عليه الاستجابة كلية لتوقعات الاطراف المهنية عند مراجعة القوائـم المالية فى بعض الحالات الاخرى .

هذا ويمكن التعرف على توقعات المستخدمين من خلال النشـــرات والتعميمات التى تصدرها المنظمات المرتبطة ، وقد أوضح أحد الاستقصاءات أن ٦٦٪ من المستثمرين يعتقدون أن أهم وظيفة لمكاتب المحاسبة القانونية انمــا تتمثل فى اكتشاف الغش والاحتيال ، وقد تم التعبير عن وجهة النظر العامـــة لمستخدمى القوائم المالية المختلفين فضلا عن التنظيمات المعنية بالقبــول بـأن الهدف الاول من المراجعة هو التحقق من أن الحسابات يمكن الاعتماد عليهــا كما أنها حقيقية وصحيحة ، ومن المضحك القول بأن تلك الحسابات تكون صحيحة وحقيقية رغما عن احتمال عدم صدقها بسبب عدم اكتشاف غش واحتيال حقيقى .

أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين اقانونيين فى عام ١٩٧٠ نشرات عـن مسئولية المراجع الحيادى عن اكتشاف أخطاء ومخالفات العميل والتصرفات غـــير

القانونية له (نشرات معايير المراجعة أرقام ١٦ ، ١٧ المصدرة فى عام ٧٧، والتى تم احلالها بنشرات أخرى صادرة فى عام ١٩٨٨) ، وقد سن الكونجرس الامريكى قانونا يرتبط بممارسات الادارة غير القانونية (قانون منع الشركات الامريكية من اعطاء رشوة للعملاء الاجانب فى عام ١٩٧٧ Forign Corrupt Practices Act of 1977) •

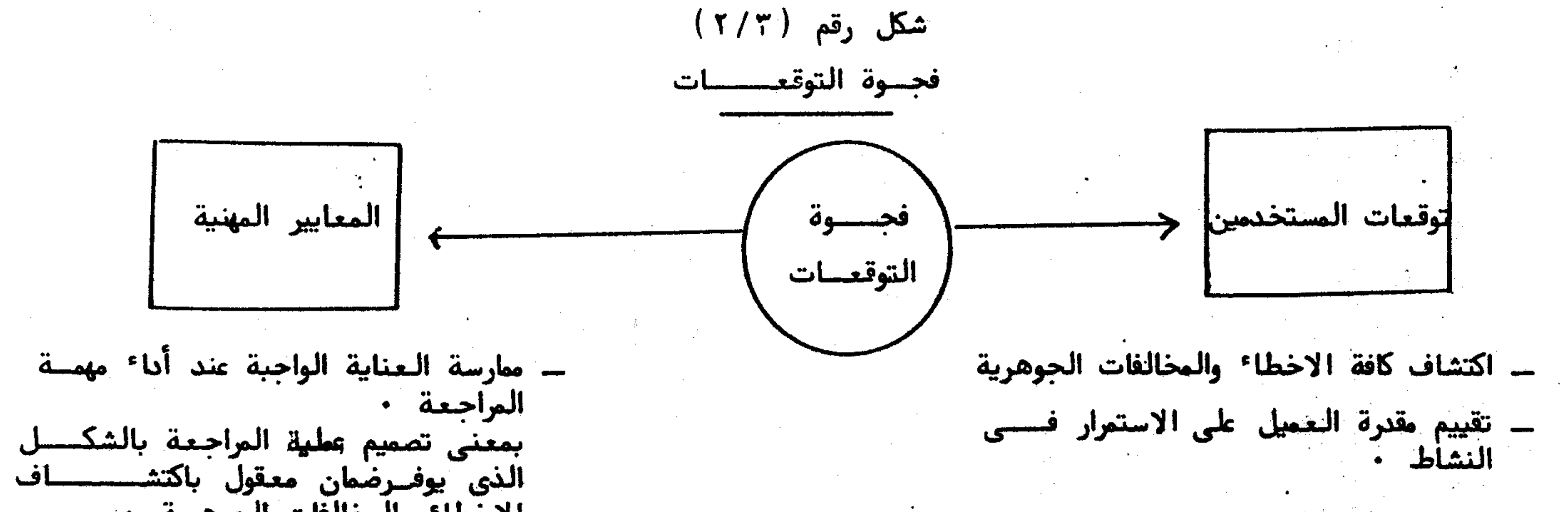
ومع ذلك فعلى الرغم من تلك النشرات الملزمة وقانون الكونجرس ، فان السؤال الذى مازال يطرح نفسه وبشدة هو هل يوجد اتساق بين توقعات أداء المراجعين الحياديين ومستخدمى المعلومات المالية بشأن مسئوليات المراجع نحو اكتشاف أخطاء العميل ومخالفاته وتصرفاته غير القانونية والتقرير عنها ؟ •
باختصار هل هناك فجوة توقع موجودة بين المراجع والمستخدم ؟ •

تعبر فجوة التوقع عن الثمرة أو النتيجة الطبيعية للحقيقة المرتبطة بمدى قبول المراجعين للمسئولية التى يرغب الجمهور فى وضعها على كاهل المراجعين • فمن جانب يرغب مستخدمى القوائم المالية فى وضع مسئولية اكتشاف الاخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية للعميل والافصاح عنها على المراجعين الحياديين باعتبارهم بمثابة كلاب حراسة أو ضامنين Watchdogs and Guarantors للمعلومات المالية التى تتضمنها القوائم المالية ، فى الجهة المقابلة يرفض المراجعون قبول مسئولية اكتشاف تصرفات الادارة موضع الشك ، حيث أن هدف عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة تتمثل فى التقرير عن عرض القوائم المالية وليس فى ابداء آراء بخصوص المخالفات والتصرفات غير القانونية •

بوجه عام يجب أن يشعر المستخدمون بمستوى معين من جودة الخدمات المؤداة عن طريق المحاسبين القانونيين ــ والتى تعادل توقعاتهم • ويشار الى الاختلاف فيما بين توقعات المستخدمين والمحاسبين القانونيين للخدمات المهنية ــ لاسيما تلك المتعلقة بوظيفة ابداء الرأى بفجوة التوقعات • يوضح الشكل رقم (٢/٣) بيان فجوة التوقعات •

شكل رقم (٣/٢)

فجــوة التوقعـــــات



- اكتشاف كافة الاخطاء والمخالفات الجوهرية
- تقييم مقدرة العميل على الاستمرار في النشاط •

- ممارسة العناية الواجبة عند أداء مهمة المراجعة •
بمعنى تصميم عملية المراجعة بالشكل الذي يوفر ضمان معقول باكتشاف الاخطاء والمخالفات الجوهرية •
- دراسة ما اذا كان هناك شك مادى بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار لفترة زمنية معقولة لا تزيد عن سنة بعد تاريخ القوائم المالية المراجعة •

بوجه عام يتوقع مستخدمى القوائم المالية من المراجعين أن يقوموا بكل من :

- أداء عملية المراجعة بكفاءة فنية وبنزاهة وبحياد وموضوعية ٠
- البحث عن أو اكتشاف التحريفات الجوهرية سواء ما اذا كانت عمدية أو غير عمدية ٠
- منع اصدار قوائم مالية بها احتيال وتضليل ٠

وقد تم استخدام اصطلاح اعداد تقرير مالى احتيالى Fraudulent Financial Reporting لوصف العملية التى عن طريقها يتم اصدار قوائم مالية مضللة عن طريق الشركات العامة ، بالاضافة لذلك يتوقع المستخدمون أن يقوم المراجعون باخبارهم عن الظروف التى فى ضوئها قد لا تكون الوحدة على مقدرة من الاستمرار فى مزاولة نشاطها Continue as going concern ، على سبيل المثال كثير من المراجعين يعادلون فشل المشروع بفشل عملية المراجعة٠

وقد تكونت لجنة من خلال الجهود والتعاون بين التنظيمات المحاسبية القومية الخمسة بما فيها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين - أطلق عليها لجنة الوشاح الازرق A Blue - Ribbon Commission، وذلك بهدف دراسة الطرق والوسائل المرتبطة بالغاء اصدار الشركات العامة تقارير مالية احتيالية٠ وبعد سنتين من الدراسة المتعمقة أصدرت اللجنة المعروفة باللجنة القومية الخاصة باعداد التقارير المضللة (أيضا عرفت باسم لجنة تريدواى على اسم رئيسها Treadway Commission) تقريرها النهائى وبالتحديد فى اكتوبر ١٩٨٧ وذلك فى شكل مقترحات وتوصيات لكل من الشركات العامة ، المحاسبون القانونيون الحياديون ، هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية بالاضافة الى التنظيمات الاخرى المرتبطة بهدف تحسين البيئة التنظيمية والقانونية ٠

وقد انتهت اللجنة الى أن المسئولية الرئيسية عن اعداد التقارير الاحتيالية والمضللة مازالت تقع على الادارة ومجلس ادارة الشركة الذى يقوم باصدار هذه التقارير ، مع ذلك فقد توصلت اللجنة الى أنه بينما يعتبر دور

المحاسب القانونى الحيادى ثانويا للادارة ومجلس الادارة ، الا أنه يعتبر دورا حاسما وقاطعا فى اكتشاف ومنع اصدار تقارير مالية مضللة ٠

وقد اقترحت اللجنة تطبيقا لذلك ، على أن يقوم المحاسبون القانونيون الحياديون بما يلى :

١ ـ تغيير معايير المراجعة بحيث تعترف بشكل أفضل بمسئولية المراجع عن اكتشاف التقارير المالية المضللة ٠

٢ ـ تحسين التقرير النمطى للمراجعين ، بحيث يسمح بتوصيل العمل المؤدى عن طريق المراجعة بشكل أفضل ٠

استجابة لذلك فقد أصدر مجلس معايير المراجعة تسعة نشرات جديدة عن معايير المراجعة كجزء أساسى من برنامج فجوة التوقع Expectation Gap Agenda يصور الشكل رقم (٣/٢) هذه النشرات المرتبطة بفجوة التوقع ، وجدير بالذكر فان سبعة من تلك النشرات اما تحل محل معايير قائمة أو تتوسع فيها ، وسوف يتم تناول النشرة رقم ٥٨ بالتفصيل عند دراسة تقارير المراجع (١) ، بينما يتم مناقشة النشرات رقم ٥٣ ، ٥٤ ، ٥٩ فى الجزء التالى من هذا الفصل ، أما باقى النشرات أرقام ٥٥ ، ٥٦ ، ٥٧، ٦٠ ، ٦١ فسوف يتم دراستها بالتفصيل عند دراسة تخطيط عملية المراجعة (٢) ٠

تجدر الاشارة أيضا الى أن نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) تقوم بدراسة مسئولية المراجع عن اكتشاف أخطاء ومخالفات العميل والافصاح عنها ، بينما تدرس النشرة رقم ٥٤ مسئوليات المراجع عن تصرفات العميل غير القانونية تتميز كل من تلك المسئوليات الجدلية بأنها تعتبر رئيسية ومركزية لتوقعات الجمهور من المراجعين المحايدين ٠

---

(١) د٠أمين السيد أحمد لطفى ، توصيل نتائج عملية المراجعة وتقارير المراجع الحيادى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤٠

(٢) ________ ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ ٠

________ ، ارشادات المراجعة ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢ ٠

شكل رقم (٣/٢)

نشرات معايير المراجعة المرتبطة

بفجوة التوقع

اكتشاف مزيد من التحريفات الجوهرية

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) : مسئولية المراجع عن اكتشاف الاخطاء والمخالفات والتقرير عنها .

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٤) : تصرفات العميل غير القانونية .

أداء مزيد من عمليات المراجعة الفعالة

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) : دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٦) : اجراءات الفحص التحليلى .

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٧) : مراجعة التقديرات المحاسبية .

الاتصال الافضل مع المستخدمين المعنيين

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٨) : تقارير عن القوائم المالية المراجعة .

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) : دراسة المراجع لمقدرة الوحدة على الاستمرار فى مزاولة النشاط .

تحسين الاتصال مع الادارة ومجلس الادارة

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٦٠) : توصيل هيكل الرقابة الداخلية المرتبط بأمور محددة فى عملية المراجعة .

ـ نشرة معايير المراجعة رقم (٦١) : الاتصال مع لجان المراجعة .

٣/٣ اكتشاف الاخطاء والمخالفات ومسئولية المراجع :

Detection of Errors and Irregularities.

١/٣/٣ مقـــــدمة :

حتى يمكن للمراجع أن يفي بمسئوليته تجاه التقرير عن عدالة وصـــدق عرض القوائم المالية ، يجب عليه أن يبحث بجدية عن كل مـن الاخطـــاء والمخالفات التي توثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات التي تتضمنهـــا القوائم المالية ، أكثر من هذا فلو أن الفحص قد قاد المراجع الى الارتيـــاب والشك في وجود غش واحتيال ، وحتى ولو كان هذا غير جوهريا وهاما بدرجة كافية توثر على رأي المراجع ، فان عليه أن يرفع الامر الى الادارة مقرونـــا باقتراحاته ٠

قبل الستينات كانت النشرات الصادرة عن المجمع الامريكي للمحاســـبين القانونيين تميل الى تأكيد حقيقة أن قدرة المراجع — في اطار المراجعـــــة العادية ٠ على اكتشاف المخالفات مكبلة بالعديد من القيود ، حيث آن هـــذا الفحص المرتبط بابداء الرأي المتعلق بالقوائم المالية لم يصمم ولا يمكن الاعتمـاد عليه في الافصاح وبيان المخالفات والاختلاسات ، على الرغم من ان اكتشافهـــا غالبا مايحدث ، حيث غالبا ما تكتشف في التنظيمات الجيدة من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية الملائمة المصحوبة بنظام مناسب للرقابة الداخلية ٠

فلو فرضنا أن المراجع ركز عمله نحو اكتشاف الاخطاء والمخالفـات فان نطاق عمله سيتسع الى الدرجة التي تجعل من تكاليف هذا العمل عبئا ضخمـا على كاهل العميل ، كما أشارت هذه النشرات خلال تلك الفترة الى أن المراجع عادة مايعتمد على مدى جودة وسلامة ادارة العميل لمنشآته مالم تثـير الظروف المحيطة نوعا من الشك المهني Skeptisim في نفسه ، الامر الذي يفـرض عليه في تلك الحالة ضرورة توسيع اجراءات المراجعة لتحديـد ما اذا كان هـــذا الشك له مايبرره أم لا ٠

وقد بدأ هذا الاتجاه فى التغير منذ أوائل الستينات ، بحيث أصبح المراجع مسئولا عن اكتشاف أية أخطاء أو مخالفات تكون ذات تأثير جوهرى على عدالة وصدق البيانات التى تتضمنها القوائم المالية ، وذلك لكون تلك المسئوليات مرتبطة بوظيفة ابداء الرأى ٠

وقد تضمنت نشرة معايير المراجعة رقم (١) الصادرة فى نوفمبر ١٩٧٢ الخاصة بموقف المراجع من اكتشاف الاخطاء والغش ، انه يتعين على المراجع أن يكون حذرا ومدركا لامكانية وجود الغش والاحتيال عند اجراء الفحص العادى ، ويعترف المراجع بهذا الغش والاحتيال اذا كان هاما بشكل كاف للتأثير على رأيه عن القوائم المالية وفحصه الذى يتم فى ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ، ومع أن الفحص العادى لا يصمم أساسا ولايمكن الاعتماد عليه فى الافصاح عن كل الاخطاء والغش والمخالفات — على الرغم من أن اكتشافها قد يحدث — وانما يهدف أساسا لتمكين المراجع من ابداء رأيه عن القوائم المالية ، كما أنه على الرغم — أيضا — من أن اكتشاف التحريف المقصود للقوائم المالية من جانب الادارة يرتبط تماما بهدف الفحص العادى ، فان هذا الفحص لايمكن الاعتماد عليه فى اكتشاف مثل هذا التحريف المقصود ، الا أن مسئولية المراجع الحيادى عن الفشل فى اكتشاف هذا الغش وذلك الاحتيال تنهض عندما يكون هذا الفشل ناتجا من الفشل فى تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ٠

على الرغم من أن نص تلك النشرة قد أفصح عن اهتمام كبير بغش واحتيال الادارة عن النص الوارد فى مجموعة النشرات السابقة قبل الستينات ، الا أنه لا زال اسلوبا سلبيا وغير قاطعا على الرغم من أن تلك النشرة قد أوضحت بشكل محدد أن المراجع يكون مسئولا عن اكتشاف أية أخطاء أو غش يمكن أن يؤدى الى فشل القوائم المالية فى التعبير عن القوائم المالية بشكل عادل وصادق ٠

كما أن التحرك نحو قبول مسئولية أكبر عن اكتشاف غش واحتيال الادارة عكسته أيضا نشرة معايير المراجعة رقم (٦) الصادرة عام ١٩٧٥ ، والنشرة

رقم ١٦ الصادرة فى يناير ١٩٧٧ ، حيث اهتمت النشرة الاولى بما يعرف بصفقات الطرف ذو الصلة بالمنشأة ، كما طالبت المراجع بأن يعطى عناية خاصة بتلك العمليات التى تقع بين المنشأة والاطراف ذات الصلة بها ، كما طالبته أيضا بضرورة الافصاح بالقوائم المالية عن حقيقة هذه العمليات خاصة اذا كانت جوهرية وهامة .

أما النشرة رقم (١٦) فقد ميزت بعناية بين التحريف المتعمد وغير المتعمد فى القوائم المالية ، كما أكدت حقيقة أن المراجع يكون مسئولا داخل حدود عملية المراجعة عن البحث عن تلك الاخطاء والمخالفات التى يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، وأن يبذل العناية الواجبة والمعقولة فى فحصه ، كما يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهنى لديه أثناء فحصه ، أى يجب أن يأخذ فى اعتباره امكانية وقوع الاخطاء والمخالفات كما أوضحت هذه النشرة أن المراجع لا يستطيع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فى منع غش واحتيال الادارة ، لان هذا النظام يمكن أن يقهر بواسطة الادارة ، ومع هذا فان هذه النشرة قد أوضحت أيضا أن موقف المراجع يكون مبررا — مالم يكن هناك دليل اثبات بالعكس — فى اعتماده على صدق مزاعم معينة أو على المستندات والسجلات الالية أثناء فحصه ، لكن لو كشف الفحص احتمال وجود أخطاء أو مخالفات فان المراجع يجب أن يتشكك فيما سبق أن كان يعتمد عليه من أدلة ، كما يجب أن يناقش الامر مع بحث امكانية توسيع نطاق فحصه مع مستوى الادارة المناسب ، كما اقترحت النشرة — أكثر من هذا — أنه لو فرض أن المراجع كان لازال غير متأكدا مما اذا كانت مثل هذه الاخطاء أو المخالفات المحتملة توثر بشكل جوهرى على القوائم المالية فان رأيه يجب أن يكون متحفظا أو قد يمتنع عن ابداء الرأى أساسا ، أى انه اذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية تتضمن أخطاء ومخالفات جوهرية لم يتم الافصاح عنها ، فانه اما أن يبدى رأيا متحفظا أو سلبيا أو ربما ينسحب كلية من أداء مهمة المراجعة .

وقد قدمت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) – والتى جاءت بعنوان مسئولية المراجع عن اكتشاف الاخطاء والمخالفات والتقرير عنها The Auditor's Responsibility to defect and report errors and irregularities.
ارشادا عن مسئولية المراجع لاكتشاف أخطاء العميل (على سبيل المثال الاخطاء الحسابية غير المتعمدة) ومخالفات العميل (متضمنة غش الادارة) •

وقد عرفت الاخطاء Errors طبقا لتلك النشرة بأنها تلك التحريفات غير المتعمدة أو الحذف غير المقصود فى القوائم المالية ، وقد تتضمن تلك الاخطاء مايلى :

- الاخطاء فى جمع أو تشغيل البيانات المحاسبية التى على أساسها يتم اعداد القوائم المالية •
- الاخطاء فى تطبيق المبادىء المحاسبية المرتبطة بالقيم والتبويب وطريقة العرض والافصاح •
- التقديرات المحاسبية غير الصحيحة – على سبيل المثال مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها – الناشئة من السهو أو سوء تفسير الحقائق •

بينما اشارت تلك النشرات الى تعبير المخالفات Irregularities بأنه عبارة عن التحريفات المتعمدة أو الحذف المقصود فى القوائم المالية (سواء فى القيم أو الافصاحات) ، وتتضمن المخالفات تقارير مالية احتيالية ترتبط باعداد قوائم مالية مضللة ، والتى يطلق عليها أحيانا غش واحتيال الادارة Management Fraud بالاضافة الى سوء استخدام الاصول والذى أحيانا مايطلق عليه بغش واحتيال العاملين أو الاختلاسات embezzlements or employess frud (١)
وقد تتضمن المخالفات مايلى :

---

(١) تتضمن غش العاملين بوجه عام سرقة موارد المنشأة ، التى يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لاخفاء مثل هذه السرقات ، أما غش الادارة فانه يتضمن بصفة عامة الاخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الادارة العليا ، وذلك بغرض تحريف وتغيير المراكز المالية للمنشأة ونتائج أعمالها •

- تلاعب وتبديل وتزييف السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التى على أساسها يتم اعداد القوائم المالية ٠

- تشويه الحقائق أو الحذف المقصود للاحداث والعمليات المالية أو المعلومات الجوهرية الاخرى ٠

- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية سواء المرتبطة بالقيم أو التبويب أو طريقة العرض أو الافصاح ٠

أى أن العامل الرئيسى فى التمييز بين الاخطاء والمخالفات هو ما اذا كان سبب لتحريف يعتبر مقصود أو غير مقصود ، ولا شك أنه عمليا تعتبر النية أمرا غالبا مايصعب تحديده ، على سبيل المثال فان التقدير غير المعقول لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها قد ينشأ من تحيز غير متعمد والذى يترتب عليه حدوث الخطأ أو قد ينتج من محاولة متعمدة لتحريف القوائم المالية يعتبر أمرا شاقا ولكنه هاما فى نفس الوقت ، حيث أن المخالفات تعتبر متعمدة ومقصودة ، ونتيجة لذلك تزداد المخاوف والاهتمام بشأت نزاهة الادارة واتجاهاتها ونظام تشغيلها ٠

قبل اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) - كان يجب على المراجع فقط أن يقوم بتخطيط عملية المراجعة بهدف البحث عن الاخطاء والمخالفات التى سيكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، أما فى ظل نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) فقد اتسع نطاق مسئولية المراجع بحيث تتضمن تصميم عملية المراجعة بالشكل الذى يسمح بتوفير ضمان معقول لاكتشاف الاخطاء والمخالفات التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية ، حيث يتوقع أن يقوم المراجع بممارسة العناية الواجبة والمدى الصحيح من الشك المهنى عند أدائه لمهمة المراجعة وفى تقييم نتائجها ٠

ولاهمية تلك النشرة فسوف يتناولها المؤلف على أساس مايلى : مسئولية المراجع الحيادى ، دراسة مخاطر الاخطاء والمخالفات عند تخطيط عملية المراجعة ، الشك المهنى ، تقييم نتائج اختبار المراجعة والتقرير عنها ٠

٢/٣/٣ المسئولية : Responsibility

فى ظل نشرة معايير المراجعة رقم (١٦) كان المراجع مسئولا داخل حدود حتمية ومتلازمة لعملية المراجعة لتخطيط وللبحث عن الاخطاء والمخالفات الجوهرية ولممارسة المهارة والعناية الواجبة فى أداء عملية المراجعة ، وحيث يمكن أن يسمح للمراجع أن يتوسع فى اجراءات المراجعة فقط اذا أشارت عملية المراجعة الى امكانية وجود أخطاء أو مخالفات . تعتبر نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) على النقيض من ذلك حيث يستلزم المعيار الحالى أن يتم تصميم عملية المراجعة لتوفير ضمان معقول لاكتشاف الاخطاء والمخالفات الجوهرية ودراسة اكتشاف الاخطاء والمخالفات على أساس مخاطر المراجعة :

" يجب أن يقوم المراجع بتقييم المخاطر المرتبطة بأن الاخطاء والمخالفات يمكن أن تجعل القوائم المالية متضمنة تحريفات جوهرية .تأسيسا على هذا التقييم ويجب أن يقوم المراجع بتصميم عملية المراجعة بحيث توفر ضمان معقول لاكتشاف الاخطاء والمخالفات التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية (النشرة رقم (٥٣) فقرة (٥)) .

على الرغم من المتطلب الخاص بتصميم عملية المراجعة نحو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات الجوهرية ، فان عملية المراجعة التى يتم تصميمها وتنفيذها بشكل سليم قد تفشل فى اكتشاف المخالفة المخفاه بمهارة ، لاسيما تلك التى تتضمن اختلاسا أو احتيالا سواء من العاملين أو الادارة .على سبيل المثال فان المراجعين لم يتم تدريبهم أو غير متوقع منهم فى ظل معايير المراجعة المقبولة أن يقوموا بالحكم على صحة المستندات المصطنعة . فالمراجع لا يعتبر ضامنا كما أن تقرير المراجعة لا يمثل ضمانا حيث يتأسس ابداء الرأى فى عملية المراجعة أو اجراءاتها على مفهوم المعقولية، وليس الضمان أو التأكيد المطلق . رغما عن ذلك يجب أن يقوم المراجع بممارسة كل من العناية الواجبة ونزعة الشك المهنية Due Care & Professional Skepticism لتوفير ضمان معقول بأن الاخطاء والمخالفات الجوهرية سوف يتم اكتشافها .

٣/٣/٣ دراسة مخاطر الاخطاء والمخالفات عند تخطيط عملية المراجعة :

Considering the Risk of Errors & Irregularities in Planning.

تتمثل مخاطر المراجعة فى احتمال أن المراجع قد يفشل - وهو على علم - فى تعديل رأيه عن قوائم مالية محرفة بشكل جوهرى ، على سبيل المثال فان المخاطر الخاصة بأن الخطأ الجوهرى فى حسابات المدينين قد لا يتم اكتشافه تقود المراجع الذى على غير علم - باصدار رأى غير متحفظ على القوائم المالية على الرغم من أن القوائم محرفة بشكل جوهرى بسبب وجود الخطأ غير المكتشف . من أجل تقييم مخاطر ان الاخطاء أو المخالفات يمكن أن تسبب التحريف الجوهرى فى القوائم المالية ، فان نشرة معايير امراجعة رقم (٥٣) قد نصت على أنه عند تخطيط عملية المراجعة ، فان المراجع يجب عليه أن يقوم بدراسة العوامل التى توثر على المخاطر سواء عند كل من المستوى الشامل للقوائم المالية أو عند مستوى كل حساب مرتبط .

عند مستوى القوائم المالية ، يجب أن يقوم المراجع بدراسة عوامل معينة ويقوم بالحكم عما اذا كان مستوى المخاطر يمكن أن يوثر على الاستراتيجية الشاملة لعملية المراجعة ، على الرغم من وجود أحد تلك العوامل لا يشير بالضرورة لمخاطر متزايدة الا أن وجود العديد منها يمكن أن يوثر على استراتيجية المراجع . على سبيل المثال اذا وضعت الادارة تأكيد على نحو غير ملائم على الوفاء بتوقعات الارباح ، فان معدل التغير فى الصناعة يكون سريعا وتكون سمعة الادارة فى مجتمع الاعمال صغيرة ، فان المراجع من الارجح أن يقوم بتغيير استراتيجيته الشاملة عن طريق التوسع فى مدى نطاق اجراءات المراجعة المطبقة ، وادخال أعضاء ذوى خبرة وتشجيع الاعضاء المعينين على ممارسة مستوى أكثر من المستوى العادى للشك المهنى .

أما عند مستوى رصيد الحساب فان المراجع يجب أن يقوم بدراسة آثار عوامل مخاطر تحريفات القوائم المالية على أرصدة حسابات القوائم المالية وعلى مجموعة العمليات المالية المرتبطة . على سبيل المثال اذا كان معدل التغير فى الصناعة سريعا ، يجب على المراجع أن يقوم بدراسة ما اذا كان أى نوع من المخزون يعتبر راكدا ولذلك يتم التقرير عنه عند قيم دفترية محملة بالتضخم .

بالاضافة لذلك يجب على المراجع أن يقوم بدراسة عوامل أخرى يمكن أن توثر على مخاطر التحريفات الجوهرية على سبيل المثال العمليات الحسابية المعقدة المرتبطة بالمعاشات ، معدلات الفائدة المحسوبة على حسابات المدينين والدائنين .

٤/٣/٣ نزعة الشك المهنية : Professional Skepticism

يجب على المراجع ألا يفترض أن الادارة غير أمينة بدون سبب ، في الواقع عند دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية الناشئة من الاخطاء والمخالفات، فان موضوع الامانة لا تعتبر القضية أو المشكلة ، بالاحرى فان القضية تتمثل في أن عملية المراجعة يجب أن يتم تخطيطها واجرائها بنزعة معينة من الشك المهني ــ تلك النزعة التي تقوم بدراسة الامانة على انفراد ، وان الادارة يمكن أن يكون لديها حوافز لتحريف القيم أو الافصاحات في القوائم المالية بشكل متعمد .

يجب ممارسة الشك المهني عند كل من مرحلة تخطيط عملية المراجعة وعند أداء اجراءات المراجعة وجمع أدلة الاثبات . على سبيل المثال اذا توصل المراجع لنتيجة ــ أثناء مرحلة التخطيط ــ مؤداها أن هنالك مخاطر جوهرية للتحريف الجوهري ، فان استراتيجية المراجعة يجب أن يتم تغييرها عن طريق تصميم اجراءات مراجعة ملائمة وتخصيص أعضاء فريق مراجعة ذوي خبرة كافية . بالاضافة لذلك فاذا أفصح تحليل المؤشرات المالية الذي يتم تأديته أثناء عملية المراجعة عن نتائج غير متوقعة ، فمن ثم يجب على المراجع أن يقوم بالحصول على دليل اثبات مؤيد اضافي بدلا من الاعتماد بشكل كلي على تفسيرات الادارة لتحديد ما اذا كان المعدل يشير الى وجود تحريفات جوهرية أم لا .

٥/٣/٣ تقييم نتائج اختبارات المراجعة والتقرير عنها :

Evaluating Audit Test Results and Reporting

يجب تصحيح وتسوية الاخطاء المادية المكتشفة عن طريق تطبيق اجراءات المراجعة عن طريق اجراء قيود اليومية أو التسوية ، اما المخالفات فهي على

النقيض من ذلك ، حيث تعتبر أخطاء متعمدة ، فاذا ما اكتشف المراجع وجود مخالفة ، وحدد أن أثرها على القوائم المالية يمكن ألا يكون جوهريا ، من ثم يجب على المراجع القيام بالاتى :

- احالة هذا الموضوع الى مستوى ادارى ملائم ، على أن يكون على الاقل مستوى أعلى من المستوى المرتبط بذلك الامر .

- أن يكون مقتنعا بأن المخالفة ليس لها أى مضامين على الجوانب الاخرى لعملية المراجعة بالاضافة لذلك يجب أن يكون مقتنعا بأن كافة هذه المضامين والاثار قد تم دراستها بشكل كاف .

مع ذلك فاذا ما اكتشف المراجع مخالفة جوهرية أو كان غير قادر على تقييم الاهمية النسبية ، فانه يتعين عليه القيام بما يلى :

- دراسة المضامين الخاصة بالجوانب الاخرى لعملية المراجعة .
- مناقشة الموضوع والمداخل المرتبطة بالدراسة الاضافية مع مستوى ادارى ملائم يكون على الاقل أعلى من ذلك المستوى المرتبط .
- محاولة الحصول على دليل اثبات لتحديد ما اذا كانت المخالفات الجوهرية موجودة فى الحقيقة أم لا ، واذا كانت موجودة ما هى آثارها .
- اقتراح - اذا كان هذا ملائما - أن يقوم العميل بالاسترشاد بمستشار قانونى عن الامور المرتبطة بمسائل ومشاكل قانونية .

فاذا ما توصل المراجع لنتيجة مؤداها أن القوائم المالية للوحدة تأثرت جوهريا باحدى المخالفات ، فانه يجب أن يصر على أن القوائم المالية يجب تعديلها ، فاذا مارفضت الادارة ذلك ، يجب أن يقوم المراجع بابداء رأى متحفظ أو سلبى ، ويقوم بالافصاح عن كافة الاسباب الاساسية التى ارتكز عليها رأيه . من ناحية أخرى - فاذا منع المراجع من تطبيق اجراءات المراجعة الضرورية أو كان غير قادرا على التوصل الى نتيجة بشأن الاهمية النسبية، فانه يجب أن يتحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى ويجب أن يشير للنتائج الى مجلس الادارة أو لجنة المراجعة . عادة لا يعتبر الافصاح عن المخالفات الى أطراف

بخلاف الادارة العليا أو لجنة المراجعة جزء من مسئولية المراجع ، الا أنـــه قد يكون ضروريا فى بعض الظروف على سبيل المثال الافصاح بالاستجابة لمذكرة مثول أمام المحكمة Subpoena أو الافصاح بالاستجابة الى طلب استفسار من مراجع لاحق Successor auditor .

بعبارة أخرى يتأسس رأى المراجع على القوائم المالية طبقا للفقرة الثامنة من تلك النشرة رقم (٥٣) على مفهوم الضمان المعقول من هنا فان تقرير المراجع لا يمثل ضمانا موءكدا .

وعندما يتوصل لنتيجة موءداها أن القوائم المالية قد تأثرت جوهريا بوجود أحد المخالفات ، فمعنى ذلك أن القوائم المالية لم يتم اعدادها بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، تطبيقا لذلك يجب أن يصر المراجع على تعديل القوائم المالية ، فاذا ما اجرى هذا التعديل عن طريق الادارة يمكن للمراجع اصدار تقرير نمطى والتعبير عن رأى غير متحفظ ، أما اذا لم يتم تعديل القوائم المالية فانه يجب أن يبدى رأى متحفظ أو رأى سلبى بسبب الخروج عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها بالاضافة الى الافصاح عن كافة الاسباب المرتبطة فى تقرير المراجعة ، وأيا كانت الحالة يجب على المراجع اخطار لجنة المراجعة عن أى مخالفات جوهرية تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة وعادة مالا يكون عليه أى مسئولية مرتبطة بالافصاح عن المخالفات الجوهرية للاطراف الخارجية للعميل ، حيث تتطلب القاعدة ٣٠١ من دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أن يقوم المراجع بالاحتفاظ بسرية العلاقة مع العميل ، وانما يمكنه الافصاح عن المخالفات فقط عندما توءثر على رأيه فى القوائم المالية ، الا أنه قد تكون عملية الافصاح للاطراف الخارجية أمرا مطلوبا فى ظل توافر حالات معينة مثل ظروف الاستدعاء أمام المحاكم أو اخطار هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية عند انسحاب المراجع من عملية المراجعة أو عند عدم تجديد تعيينه وفصله من عملية المراجعة .

٣ / ٤ اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء ومسئولية المراجع :

Detection of Illegal Acts By Clients & auditor's Responsibility.

٣ / ٤ / ١ مقـــــدمة :

كانت مسئولية المراجع تجاه اكتشاف أخطاء ومخالفات العميل محــــور اهتمام ومحط انظار الهيئات القانونية على سبيل المثال هيئــة تــداول الاوراق المالية ، والاسواق المالية ، والصحافة المالية ، بالاضافة الى التنظيمـــــات المحاسبية المهنية على سبيل المثال المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين • على النقيض من ذلك فان مسئولية المراجع عن التصرفات غير القانونية للعملاء قــد اكتسبت اهتماما واسعا فقط خلال العقدين الاخيرين ، ففى تحول مفاجئ من الاحداث كشف أحد برامج الالتزام الاختيارى لهيئة تنظيم تداول الاوراق الماليــة فى عام ١٩٧٧ عن أن أكثر من ٢٥٠ شركة أمريكية قد قامت باجراءات محــل مسائلة وسداد مدفوعات غير قانونية سواء فى كل من الولايات المتحدة الامريكية أو فى الخارج • وقد استجاب الكونجرس أيضا فى عام ١٩٧٧ لهذا الموضــوع حيث قام بسن قانون منع دفع رشوى للشركات الامريكية عرف باسم قانون ممارسات الفساد الاجنبى Foreing Corrupt Practices Act ، بالاضافة لذلــك فقد أصدر المجمع الامريكى نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) والتى حل محلهــا فى عام ١٩٨٩ النشرة رقم (٥٤) بعنوان التصرفات غير القانونية عن طريــق العملاء Illegal Act by Clients كجزء من برنامج فجوة التوقـــع لمجلس معايير المراجعـــة •

هذا وقد تشخص التصرفات غير القانونية للعملاء على أنها نوعا آخــــر للغش والاحتيال من جانب الادارة ، والتى تحدث عندما يقترف العاملــــين تصرفات تمثل مخالفات للقانون ، وقد عنيت نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) بمسئولية المراجع فيما يتعلق بهذا النوع من المخالفات ، حيث أوضحـت أنــه لا يمكن الاعتماد على الفحص العادى فى اكتشاف مثل هذه المخالفات القانونية، فالمراجع ليس بالمحامى أو البوليس السرى ، الا أنها حذرت المراجع بأن يكــون يقظا لامكانية وجود هذه المخالفات القانونية ، كما أوضحت له الســبيل اذا ما كانت تلك التصرفات مشكوك فيها •

فاذا تبين من اجراءات الفحص لغرض ابداء الرأى عن القوائم المالية أن هناك مخالفات قانونية ، فان نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) قد أوضحت أنه يجب على المراجع – فى هذه الحالة – ضرورة الاستعلام والاستفسار من الادارة واستشارة الادارة القانونية للعميل أو أى شخص متخصص اذا ما كان هذا ضروريا ، وتتضمن تلك المخالفات القانونية العمليات المالية غير المصرح بها أو العمليات المالية غير المسجلة بشكل صحيح أو غير المسجلة فى الدفاتر كلية أو فى وقت حدوثها . ومن ثم فان اكتشاف أى من هذه الحالات لاشك سيثير الريبة فى نفس المراجع حول امكانية وقوع مخالفات قانونية فانه يجب عليه اعداد تقرير بهذا ورفعه للشخص المسئول بالمنشأة تمهيدا لاتخاذ الاجراءات المناسبة من قبل العميل ، والذى قد يكون اجراء علاجى أو انه قد يتمثل فى تسوية أو الافصاح فى القوائم المالية ، وبالطبع فان المراجع قد يضطر الى ابلاغ الامر الى مجلس ادارة العميل أو لجنة المراجعة اذا ماحدث أن رفضت الادارة تصحيح الوضع أو التصرف ، أما اذا حدث وفشلت تلك الاجهزة فى اتخاذ اجراء شاف قبل تلك المخالفات القانونية المكتشفة ، فقد يفكر المراجع فى الانسحاب عن المهمة كلية أو انه ربما يحجم عن التعامل مع العميل مستقبلا ، أما فى حالة استمرار المراجع فى مراجعة القوائم المالية فانه يجب عليه اتخاذ بعض الخطوات التى تكفل الافصاح بتقرير المراجعة عن تلك المخالفات التى لم تفصح عنها القوائم ، ومن ثم فان تقرير المراجعة اما أن يتضمن رأيا متحفظا أو سلبيا .

أما نشرة معايير المراجعة رقم ٥٤ فقد عرفت التصرفات غير القانونية Illegal Acts بأنها عبارة عن مخالفات وانتهاكات للقوانين أو اللوائح الحكومية ، وتوفر هذه النشرة ارشادا يتضمن ثلاثة مجالات رئيسية هى : مسئولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها ، اجراءات المراجعة التى يجب أن يدرسها المراجع سواء عند الغياب الظاهر للتصرفات غير القانونية ، وأيضا عندما تكون التصرفات غير القانونية محتملة . بالاضافة الى كيف يجب أن يستجيب المراجع للتصرفات غير القانونية المكتشفة .

٢/٤/٣ مسئولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها :

Auditor's responsibility for detection & disclosing illegal acts.

هناك مسألتين هامتين ترتبطان بمسئولية المراجع عن التصرفات غير القانونية هما : الاعتماد على الحكم القانوني واقتراب وارتباط التصرف محل المسائل بالقوائم المالية . حيث يعنى الاعتماد على الحكم القانوني Dependence on legal Judgement ببساطة ان تحديد شرعية أو عدم شرعية تصرفات العميل عادة ماتكون خارج نطاق الكفاءة المهنية للمراجع الحيادى ، حيث أن المراجعين مؤهلين فى مجالى المحاسبة والمراجعة وليس فى القانون . فى الواقع أن خبرة المراجع وفهمه لطبيعة صناعة ونشاط العميل يوفر الاساس لدراسة بعض التصرفات غير القانونية ، على سبيل المثال انتهاكات ومخالفات قوانين الضرائب والاوراق المالية ، الا أن تحديد الشرعية أو عدم الشرعية بوجه عام يجب أن يترك للمحامين أو انتظار التحديد النهائى فى ساحة القضاء .

يعتمد احتمال الاكتشاف المحتمل على ارتباط التصرف The proximity of the act بالعمليات المالية والاحداث المسجلة. فكلما ابتعد التصرف غير القانونى عن العمليات والاحداث المالية التى يتم عكسها نمطيا فى القوائم المالية، كلما تضاءل احتمال تعرف المراجع على هذا التصرف ، على سبيل المثال على الرغم من أن مخالفات القوانين الضريبية من المرجح أن تكتشف أثناء عملية المراجعة ، فان مخالفات القوانين واللوائح الاخرى على سبيل المثال قانون الامان الوظيفى والصحة أو وكالة الحماية البيئية ـ تعتبر خارج نطاق عملية المراجعة، ولذلك فان هذه المخالفات قد تقل فرص اكتشافها . حتى اذا ما تم اكتشافها فان المراجع يقوم بدراسة مثل تلك القوانين من ناحية ارتباطها بأهداف عملية المراجعة وليس من ناحية شرعيتها . وليس بخاف فكثير من المدفوعات موضع الشك وغير القانونية التى تم كشفها من خلال برنامج هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية كانت خارج نطاق الحسابات الدفترية من ثم فلم تكن خاضعة للنطاق المعقول لدراسة عملية المراجعة .

فى ظل نشرة معايير المراجعة رقم (٥٤) تعتبر مسئولية المراجع نحو اكتشاف والتقرير عن التحريفات الناشئة عن التصرفات غير القانونية ـ والتى

يكون لها أثر مباشر جوهري على قيم أرصدة القوائم المالية ـ مماثلة لنفس تلك المسئولية المرتبطة باكتشاف الاخطاء والمخالفات ، بحيث تتصرف نحو تقييم المخاطر الخاصة بأن تلك المخالفات يمكن أن تجعل القوائم المالية تتضمن تحريفات جوهرية بالاضافة الى تصميم عملية مراجعة بحيث توفر ضمان معقول لاكتشافها ٠ وكأمثلة على التصرفات غير القانونية التى يكون لها أثر مباشر وجوهرى انتهاكات قوانين الضرائب ، أما بخصوص التصرفات غير القانونية التى يكون لها تأثير جوهرى ولكن غير مباشر على اقوائم المالية ، فهى تلك التصرفات التى تبتعد عن العمليات والاحداث المالية المرتبطة بالقوائم المالية ، فان المراجع يجب أن يكون على علم بأنها يمكن أن تكون قد حدثت ، على الرغم من أن عملية المراجعة لا توفر ضمانا عن أنها سوف يتم اكتشافها ، وكأمثلة على تلك التصرفات انتهاكات لقوانين العمل ٠

٣/٤/٣ اجراءات المراجعة : Audit procedures

عادة لا تتضمن مراجعة القوائم المالية اجراءات مصممة خصيصا لاكتشاف التصرفات غير القانونية ، مع ذلك فان هناك بعض اجراءات المراجعة يمكن أن توفر دليل اثبات على الانتهاكات الممكنة للقوانين واللوائح ٠ على سبيل المثال الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة ٠ فعندما لا يوجد سبب للاعتقاد بوجود التصرفات غير القانونية ، فان المراجع يتعين عليه القيام باستفسارات من الادارة عن التزام الوحدة بالقوانين واللوائح ، أيضا الاستعلام من سياسات الادارة (عندما يكون ذلك ممكنا) المرتبطة بمنع حدوث التصرفات غير القانونية ٠ ليس هناك أية اجراءات أخرى للمراجعة تكون مطلوبة ـ فى غياب الدليل الذى يشير الى وجود التصرفات غير القانونية المحتملة ٠

وعندما يكون المراجع على علم بالمعلومات المرتبطة بوجود تصرفات غير قانونية ، فانه يجب أن يحصل على فهم بالظروف المحيطة بالتصرف ودليل الاثبات الكاف متضمنا الاستفسار من الادارة عند مستويات أعلى من المستويات المرتبطة وذلك للحكم على آثار ذلك التصرف على القوائم المالية ٠

فاذا لم يكن دليل الاثبات الذى قدمته الادارة مقنعا (بمعنى أن الادارة لم تقدم للمراجع مايشير الى عدم تحقق التصرف غير القانونى) ، فان المراجع يجب أن يسترشد برأى المستشار القانونى للوحدة ويقوم بدراسة القيام باجراءات أخرى فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بدراسة اجراء مصادقات للحصول على معلومات جوهرية مع جهات وسيطة على سبيل المثال : البنوك ، والمحامين ، ومع أطراف اخرى مرتبطة بالعملية المالية ٠

٣/٤/٤ الاستجابة الى التصرفات غير القانونية المكتشفة :

Responding to detected illegal acts.

عندما يحدث أو من المحتمل أن يحدث تصرف غير قانونى ، فان المراجع يجب أن يقوم بدراسة آثار التصرف على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة ٠ يتطلب ذلك تقييم الاهمية النسبية للتصرف ٠ ويعتبر مفهوم الاهمية النسبية من المفاهيم المحيرة فى مجالس المحاسبة والمراجعة ـ وهذا هو الحال عندما يطبق بالارتباط مع التصرفات غير القانونية ـ وقد حددت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٤) عاملين ومتغيرين مرتبطين قد يجعلا التصرف جوهريا ومؤثرا هما الاثار النقدية العارضة والمشروطة بالاضافة الى امكانية حدوث الخسارة ٠

الاثار النقدية الطارئة : Contingent monetary effects

وتتضمن الغرامات والجزاءات والخسائر التى قد تكون مادية أو جوهرية تماما فى بعض الحالات والظروف على سبيل المثال مخالفات قانون ممارسات الفساد الاجنبى ٠

امكانية حدوث الخسارة : Loss Contingences

وهى تتضمن التهديد بمصادرة الاصول ، عدم الاستمرار الاجبارى فى مزاولة الاعمال فى بلد أجنبى أو اجراءات التقاضى المحتملة ، تلك الامثلة كثيرا ما تعتبر أكثر جوهرية من تلك المرتبطة بالاثار النقدية العارضة ، أو على سبيل المثال المدفوعات غير القانونية ذاتها ٠ لذلك فعند دراسة جوهرية التصرف غير القانونى فان المراجع يجب أن يقوم بدراسة الاثار النقدية العارضة وامكانية حدوث الخسارة وليس فقط القيمة النقدية للدفع ذاته ٠

يجب أن يتم التقرير عن التصرفات التى تعتبر غير منطقية وغير ذى صلة بالموضوع بوضوح الى لجنة المراجعة أو الاطراف الاخرى التى تمثل سلطـــة معادلة على سبيل المثال هيئات ذات صلاحية للنظر فى دعوى فيدرالية والتى تراقب وتشرف على الامتيازات المباشرة الفيدرالية على الحكومات المحلية أوالمختصة بالولاية • الافصاح الى اطراف أخرى لا تعتبر من مسئولية المراجع العادية ، على الرغم أنه من الواجب أن يتم الاستجابة عند المثول للشهادة أمام المحكمة• فاذا لم يتم المحاسبة والمساءلة عن التصرف غير القانونى أو الافصاح عنه بشكل صحيح ، يجب أن يقوم المراجع بابداء رأى متحفظ أو رأى سلبى • واذا قامت الادارة بمنع المراجع من الحصول على دليل اثبات ، فانه يجب أن يمتنـــع عن ابداء الرأى على القوائم المالية •

مما سبق يتضح أن نشرة معايير المراجعة رقم (٥٧ــ القسم ٣١٧ فقرة ٥) تشير الى ان مسئولية المراجع عن التحريفات الناشئة من التصرفات غير القانونية ذات التأثير المباشر والجوهرى على القوائم المالية هى نفس المسئوليـــة المرتبطة بالاخطاء والمخالفات ، وقبل اصدار تلك النشرة كان مطلوبا من المراجع فقط أن يكون على علم باحتمال حدوث تلك التصرفات غير القانونية ، بالنسبة لتلك التصرفات ــ يجب أن يقوم المراجع بتطبيق اجراءات مراجعة معينة تكفل التأكد مما اذا كانت أيا من تلك التصرفات قد حدث ، على النقيض من ذلـك فان مسئولية المراجع تجاه كافة التصرفات غير القانونية تعتبر مقيدة بالمعلومات التى أتت الى علمه • بسبب الخصائص السابقة للتصرفات غير القانونية فان عملية المراجعة التى يتم اداءها بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها لا توفر أى ضمان على أن كافة التصرفات غير القانونية سوف يتم اكتشافها •

ويشير البند التاسع من القسم ٣١٧ لتلك النشرة أنه أثناء مسار عملية المراجعة ، فان المعلومات التالية يمكن أن توفر دليل اثبات بخصوص التصرفات غير القانونية :

١ ــ العمليات المالية غير المصدق عليها •

٢ ــ اجراء تحقيقات عن طريق الهيئات والتنظيمات الحكومية•

٣ ــ الفشل فى استيفاء الاقرارات الضريبية •

عندما يشك المراجع فى أن التصرف غير القانونى قد تم ارتكابه ، فانه يجب أن يقوم بمناقشة ذلك الامر مع مستوى ادارى ملائم ويقوم بالاسترشاد برأى المستشار القانونى للعميل . يجب أيضا أن يقوم المراجع -اذا كان ذلك ضروريا- بتطبيق اجراءات مراجعة اضافية بغرض الحصول على فهم للتصرف وآثاره على القوائم المالية .

يمكن القول بأن آثار التصرف غير القانونى على تقرير المراجعة هى نفس الاثار الناتجة عن المخالفات ، وعندما يتم الافصاح عن التصرف غير القانونى ذو التأثير الجوهرى على القوائم المالية ، يجب أن يقوم المراجع بابداء رأى متحفظ أو رأى سلبى أو عكسى حيث أن القوائم المالية لا تعتبر متسقة مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، بالمثل فاذا لم يكن المراجع قادرا على الحصول على دليل اثبات كاف بخصوص التصرف غير القانونى - فسوف يكون هناك قيد فى النطاق ومن ثم يجب أن يبدى المراجع رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء رأيه فى القوائم المالية ، واذا رفض العميل أن يوافق على تقرير المراجع ، يجب على المراجع أن ينسحب من مهمة المراجعة وأن يقوم بالاشارة الى الاسباب المرتبطة كتابة الى لجنة المراجعة .

يجب على المراجع أن يخطر لجنة المراجعة بأى تصرفات غير قانونية تأتى الى علمه ، وتعتبر مسئوليات المراجع المرتبطة بالافصاح عن التصرفات غير القانونية للعميل للاطراف الخارجية هى نفس المسئوليات المرتبطة بالافصاح عن المخالفات الجوهرية .

٣/٥ <u>التقرير عن الشكوك المرتبطة بمقدرة الوحدة على الاستمرار</u> :

Reporting doubt's as to an entity ability to continue as going concern.

٣/٥/١ <u>تطور مسئولية ودور المراجع فى التقرير عن استمرارية العميل فى النشاط</u> :

عادة ما ترتكز عملية اعداد القوائم المالية على اساس أن المنشأة سوف تستمر فى العمل لفترة مستقبلية غير محدودة وغير معروفة على وجه التحديد (أى على أساس الاستمرارية Going Concern) اذا لم توجد معلومات بخلاف ذلك ، ويعتبر أساس الاستمرار هو ركيزة عملية التقويم والتخصيص فى

المحاسبة ، فعلى سبيل المثال تعتمد اجراءات الاهلاك والاستنفاذ على أساس الاستمرارية ، ويشير فرض الاستمرارية الى أن الوحدة سوف تستمر فى مزاولة أعمالها متى كانت قادرة على مقابلة التزامها عند حلول أجل سدادها دون الاضرار بحالتها المالية أو طاقتها أو مستوى نشاطها .

فاذا ما واجهت الوحدة بخسائر متكررة حادة ، وكان هناك ظروف وعوارض تشير الى تصفية محتملة ، فان المحاسبة بمفهومها التقليدى لن يعتبر ملائمة لتحديد أو التقرير عن المواقف الحقيقية ، حيث تكون كافة الاصول والخصوم المرتبطة بالشركة محل دراسة ويكون الاجراء الملائم فى هذه الحالة هو المحاسبة عن صافى قيمتها القابلة للتحقق أو قيمة التصفية لها Net Realizable value of liquidation، وفى ظل تلك الظروف يجب أن يقرر المراجع ما اذا كان يجب أن يقوم باصدار تقرير عن مدى استمرارية المنشأة فى النشاط أم لا .

على الرغم من أهمية مبدأ استمرارية الشركة فى النشاط ، فان النشرات المهنية الاولى عن هذا الموضوع قد أصدرت فى عام ١٩٦٢
مع نشر سلسلة تعميمات المحاسبة الصادرة عن الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية رقم ٩٠ Accounting series release-SEC وقد حددت تلك التعميمات أن التحفظ هو التقرير الملائم الذى يجب اصداره، قبل عام ١٩٦٢ فان التقرير عن الاستمرارية قد ترك لاختيار المراجع الفردى، الا أن رد الفعل المرتبط بالنشرة رقم (٩٠) كان نتيجة اصدار نشرة عن اجراءات المراجعة برقم (٣٣) والتى نصحت المراجعين بأخذهم فى الاعتبار مظاهر عدم التأكد والامور غير المرتبطة عند اعداد تقاريرهم عندما لا يمكن التخفيف من الاثار المحتملة والا تعتبر غير ممكنة التحديد بشكل معقول طبقا للنشرة الصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

وقد عادت هيئة تنظيم الاوراق المالية SEC مرة أخرى الى موضوع عدم التأكد فى فبراير ١٩٧٠ عندما أصدرت نشرة محاسبية برقم ١١٥ بعنوان

ايضاحات القوائم الماليةRepresentation حيث تم النص فى جزء منها على أن الشركة التى لا تحصل على تقرير بالاستمرارية لا يمكن أن تقوم بتسجيل الاوراق المالية حتى تطرح للجمهور .

كانت أول اشارة رسمية – لخصائص القوائم المالية الهامة لاتخاذ قرار الاستمرارية فى النشاط – متمثلة فى نشرة معايير المراجعة رقم (٢) (AICPA 1974) ، حيث اشارت تلك النشرة الى أنه عند دراسة احتمال عدم استمرارية الشركة فى نشاطها ، فان المراجع يجب أن يهتم بامكانية استرداد أو تغطية قيمة الاستثمارات وتبويب الاصول والخصوم المسجلة ، علاوة على ذلك فقد نصت المراجعين بأنه عند وجود أى مظاهر جوهرية لعدم التأكد (أو عوارض الاستمرار) ، فان المراجعين يجب أن يقوموا بدراسة ما اذا كان يتحفظون فى تقريرهم أو يقوموا بالامتناع عن ابداء الرأى Issuing a disclaimer .

على الرغم من موقف هذه النشرات (على سبيل المثال نشرة اجراءات المراجعة رقم ٣٣ ، أو نشرة معايير المراجعة رقم ٢) فانه ليس كافة المراجعين على اتفاق بأنه تكون هناك حاجة لتحديد مسئولية التقرير والافصاح عن عوارض وعدم التأكد المرتبط بالاستمرار فى الوجود ، وفى هذا الخصوص فقد تم التساؤل عن قيمة وفائدة مستلزمات التقرير المرتبطة بنشرة معايير المراجعة رقم (٢) المرتبطة بعدم التأكد وعوارض الاستمرارية (CAR, 1978) ، حيث أنه يمكن توصيل مظاهر عدم التأكد الكبير المحيط بمقدرة الشركة على الاستمرار فى مزاولة أعمالها بفعالية عن طريق الافصاح أو التعديل فى القوائم المالية بدلا من تحديد أى متطلبات فى تقرير المراجعة ، وقد كان تقديم ذلك الاتجاه قوة دافعة نحو اصدار مجلس معايير المراجعة لصيغة مبدئية لنشرة An Exposure draft بعنوان تقرير المراجعين عندما تكون هناك التزامات طارئة (Contingencies, AICPA,1977) ، طبقا للتوصية المبدئية المقترحة اذا ماتم الافصاح عن عوارض الاستمرارية (عدم التأكد من الاستمرارية) .

وفقا للمعايير المحددة عن طريق مجلس مبادىء المحاسبة المالية رقم (٥) فلم يعد ضروريا تعديل أو تحفظ المراجع عند ابداء رأيه (AICPA, 1977) وفى نفس اوقت فان المعهد الكندى للمحاسبين القانونيين قد قرر

استبعاد نموذج التحفظات المرتبطة بعوارض الاستمرار وعدم التأكد Continuing Obstacles & Uncertainties وفى مارس ١٩٨١ تم اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٣٤) بعنوان اعتبارات المراجع عندما تنشأ مشكلة تتعلق بالوجود المستمر للوحدة الاقتصادية AICPA, 1988 حيث حددت هذه النشرة الاجراءات التى يتعين اتباعها عندما تنشأ بخصوص استمرارية المنشأة فى النشاط حيث يستلزم المعيار قيام المراجع بدراسة كل من المعلومات المضادة Contrary Information والعوامل المخففة Mitigating Factors فاذا ماظل الشك موجودا بعد دراسة كافة تلك العوامل ، فان المراجع يجب عليه عندئذ دراسة امكانية الاسترداد وتبويب الاصول والخصوم المسجلة ، وجدير بالبيان بأن نشرة معايير المراجعة رقم (٣٤) لم تفرض أى مسئولية للمراجع عن تقييم مدى استمرارية العميل فى النشاط ، فهى تطبق فى حالة ما اذا كانت هناك معلومات تشير الى عدم قدرة الوحدة على الاستمرار فى السنة أو السنوات القادمة، وقد أوردت تلك النشرة أمثلة للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التى يمكن أن تعطى للمراجع موءشرا على عدم مقدرة الوحدة على الاستمرار (AICPA, 1981) ، غير أن الباحثين يرون أن تلك المعلومات لا تعتبر موءشرات علمية أو مهنية يمكن أن يعتمد عليها المراجع فى الحكم والتنبوء بمدى قدرة الوحدة على الاستمرار حيث أنها تستخدم فحسب للتنبوء بمشاكل العسر المالى أو مشاكل السيولة قصيرة الاجل وانما لا يمكن استخدامها كموءشرات للحكم والتنبوء بمقدرة الوحدة على الاستمرار .

بالاستجابة الى الاهتمام والمخاوف التى ابداها أعضاء الكونجرس والصحافة المالية (على سبيل المثال Wall Street Journal, 1986) عن دور المراجع المحدود فى الاشارة الى الانذار والتحذير المبكر بخصوص احتمال فشل المشروعات ، فان مجلس معايير المراجعة قد قام باصدار نشرة عن معايير المراجعة الصادرة برقم (٣٤) فى ثلاثة نواحى رئيسية (AICPA, 1987) يمكن الاشارة اليها على النحو التالى :

١ ــ تطلبت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) أن يقوم المراجع بتقييم ما اذا كان هناك شك مادى بخصوص مقدرة الوحدة على الاستمرار فى النشاط لفترة معقولة من الزمن ــ لاتزيد عن سنة واحدة بعد تاريخ القوائم المالية محل المراجعة (بمعنى آخر توجد مسئولية ايجابية وليست مسئولية سلبية) •

٢ ــ تطلبت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) أن يقوم المراجع بتعديل تقرير المراجعة عندما يكون لدى المراجع شك مادى بخصوص مقدرة الوحدة على الاستمرار فى الوجود حتى عندما لا تكون هناك امكانية فى استعادة الاستثمارات والاصول وتبويب الخصوم محل الدراسة • ذلك يعنى ــ أنه فى ظل نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) ــ فان الشك المادى بخصوص الوجود المستمر (بغض النظر عن حالة الاصول والخصوم) يعتبر كافيا لجعل المراجع يعدل تقريره ، وذلك نقيضا لما اشارت اليه نشرة معايير المراجعة رقم (٣٤) والتى تطلبت أن يقوم المراجع بتقييم امكانية استرداد وقيمة الاصول وتبويب الخصوم اذا كان للمراجع شك مادى •

٣ ــ أخيرا فان نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) قد حذفت نص "أخذا فى الاعتبار (النص الذى يستخدمه المراجع للتحفظ فى رأيه بالتقرير (Subject to Opinion ") واستبدلت محله تقرير غير متحفظ مصحوبا بفقرة توضيحية •

فيما يلى مثالا عن تلك الفقرة التوضيحية التى يتم تضمينها مع تقرير تم تعديله بسبب وجود شك مادى بخصوص الوجود المستمر للوحدة :

" تم اعداد القوائم المالية بافتراض أن الشركة سوف تستمر فى مزاولة نشاطها ، وكما تم مناقشته فى المرفق رقم .... الملحق بالقوائم المالية ، فان الشركة تعانى من خسائر نشاط متكررة كما أن هناك عجز فى صافى رأس المال العامل الامر الذى يشير الى وجود شك مادى فى مقدرة الشركة على الاستمرار فى

النشاط ، وقد تم تحديد خطط الادارة بخصوص هذه الامور فى نفس المرفق رقم ، هذا ولا تتضمن القوائم المالية أية تعديلات يمكن أن تنشأ من ناتج عدم التأكد " .

أى أن نشرة معايير المراجعة رقم ٥٩ والتى حلت محل النشرة رقم (٣٤) قد فرضت التزام ايجابى جديد على المراجع ، بضرورة قيامه بتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار ، وكان ذلك ناشئا عن التذمر المرتبط بأن المراجعة يجب أن توفر تحذير كاف على فشل المشروع وشيك الحدوث ، حيث ان نشرة معايير المراجعة رقم (٣٤) تشير لسوء الحظ الى كما لو كان المراجع يجب أن يعثر على مشكلة الاستمرارية بالمصادفة قبل الاعتراف بوجودها ، بينما فى النشرة رقم (٥٩) ، فان استمرارية وجود المنشأة تكون ذات حالة مستقلة ، حيث قد يكون هناك شك مادى بخصوص استمرارية الوحدة رغما عن عدم وجود مشاكل بخصوص المقدرة على الاسترداد والتبويب ، فضلا عن أن تلك النشرة قد أدت الى وجود تغيير جوهرى فى الطريقة التى على أساسها يتم تعديل تقرير المراجعة لمقابلة عدم التأكد المادى المؤثر ، فليس هناك تحفظ فى الرأى حيث يتم ابداء الرأى بدون تحفظ ، ولكن الافصاح عن عدم التأكد يتم اجراؤه فى فقرة توضيحية تلى وتتبع فقرة ابداء الرأى .

مما سبق يتضح بجلاء أن تطور مسئولية دور المراجع فى التقرير عن مدى استمرارية المنشأة فى النشاط قد اجتازت تغيرات وتحولات صارخة .

٢/٥/٣ مسئولية المراجع في ظل نشرة معايير المراجعة رقم ٥٩ :

بصفة عامة لا يعتبر المراجع مسئولا عن التنبوء بالظروف أو الاحداث المستقبلة ، فى ظل مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها يجب على المراجع أن يذكر فى تقريره ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل عادل وبالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . العرض العادل والصادق لا يعتبر ضمانا على استمرار الوحدة فى مزاولة نشاطها . لذلك فان الحقيقة المرتبطة بأن الوحدة تصبح فعلية بعد أن تم اصدار تقرير المراجعة النمطى

لا يشير ـ فى حد ذاته ـ الى أداء دون المستوى المعيارى أو فشل أداء عملية المراجعة عن طريق المراجع • مع ذلك فان نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) بعنوان اعتبارات المراجع بشأن مقدرة الوحدة على الاستمرار فى مزاولة أعمالها (قسم ٣٤١) The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continueas a going concern.

يشترط على أن المراجع يعتبر مسئولا عن تقييم ما اذا كان هناك شكا ماديا بخصوص مقدرة الوحدة على الاستمرار فى مزاولة نشاطها لفترةزمنية معقولة، لا تتعدى سنة واحدة بعد تاريخ القوائم المالية موضع المراجعة •

وقد ينشأ الشك المرتبط بمقدرة الوحدة على الاستمرار فى مزاولة أعمالها من دليل الاثبات الذى يتم الحصول عليه من عملية المراجعة الخاصة بمنشأة تعانى من حدوث صافى خسائر متكررة ، عدم المقدرة على الوفاء بالديون ، أو التى تحاول اعادة جدولة الديون فى مثل هذه الظروف اشارت النشرة رقم ٥٩ قسم ٣٤١ بند ٧ الى أن المراجع يجب أن يقوم بما يلى :

١ ـ الحصول على معلومات بخصوص خطط الادارة فى التخفيف من تلك الظروف أو هذه الاحداث •

٢ ـ تقييم احتمال امكانية تنفيذ تلك الخطط بفعالية •

عندما يتوصل المراجع الى نتيجة مؤداها أن هناك شك مادى بخصوص مقدرة الوحدة على الاستمرار فى مزاولة نشاطها أثناء تلك الفترة الزمنية ، فان المراجع يجب أن يذكر هذه النتيجة فى تقرير المراجعة :

ـ اذا ماكانت ايضاحات الادارة فى القوائم المالية ـ التى تختص بمقدرة المنشأة فى الاستمرار تعتبر كافية عن طريق المراجع ، فانه يجب أن يبدى رأيا غير متحفظا ، ويجب أن يتم اضافة فقرة توضيحية تالية لفقرة ابداء الرأى تصف عدم التأكد المرتبط بافصاحات الادارة •

ـ اذا ماكانت افصاحات الادارة فى القوائم المالية تعتبر غير كافية عن طريق المراجع ، يكون هناك خروجا عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، ويجب أن يقوم المراجع بابداء اما رأى متحفظ أو رأى سالب

أو معاكس ، كما يجب أن يقوم بشرح الاسباب المرتبطة فى فقرة توضيحية تسبق فقرة ابداء الرأى .

٦/٣ نطاق وضوابط قانون منع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب :

Foreign Corrupt Practices Act (FCPA).

وقع الرئيس كارتر فى ديسمبر ١٩٧٧ على قانون بتجريم الشركات الاجنبية من اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب ، يغطى هذا القانون مجالين رئيسيين كل منهما ملائمين للمحاسبين والمراجعين هما منع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب والمعايير المحاسبية ، حيث أشار القسم الخاص بمنع اعطاء الرشوة الى أنه لايجوز على الشركات المسجلة بهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية سواء المحلية أو الاجنبية بالاضافة الى الشركات المحلية غير المسجلة أن تقوم بالتأثير على الحكومات أو مسئوليها الاجانب عن طريق دفع رشاوى أو هبات لهم ، كما أن قسم المعايير المحاسبية قد استلزم أن تقوم الشركات المسجلة بهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية بالتقيد بمتطلبات معينة لامساك الدفاتر ونظام للرقابة الداخلية حتى هوءلاء الذين ليس لديهم عمليات دولية .

وقد أضاف قانون منع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب FCPA بعدا جديدا الى مسئوليات المراجعة الحيادية ، وقد صدر أساسا نتيجة لحملة شنتها الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية بهدف تحريم دفع رشاوى الى المسئولين بالبلاد الاجنبية عن طريق الشركات الامريكية ، وقد نص القانون على فرض عقوبات جنائية على كل من الشركات وموظفيها مخالفى القانون ، كما ألزم القانون الشركات أيضا بوضع نظم رقابة داخلية تهدف لمنع دفع الرشاوى .

وقد تضمن هذا القانون ضوابط مرتبطة بمنع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب والمعايير المحاسبية ، حيث تتضمن الاولى ضوابط التأثير غير القانونى ، أما الثانية فهى تشمل ضوابط امساك الدفاتر ونظم الرقابة المحاسبية الداخلية .

ضوابط التأثير غير القانوني : Unlawful Influence

حيث أشـــارت ضوابط التأثير غير القانوني الى أنه يعتبر تصرف غير قانونـــي قيام أحد الوحدات ، أو مسئوليها ومديريها والعاملين بها أو وكلائهـــــا أو مساهميها بمنح رشاوى أو هبات الى الحكومات الاجنبية أو المسئولين بهـــا أو الاطراف السياسية أو المرشحين السياسيين بغرض الحصول على مشروعـات أو الاحتفاظ بها عن طريق التأثير بأى تصرف أو قرار رسمى أو استحالة المتلقى من استخدام تأثيره على أى تصرف أو قرار رسمى ٠

من الجدير بالذكر فان القانون يحرم دفع رشاوى للتأثير على التصرفات أو القرارات الرسمية ٠ يتم ادانة أى منشأة بالرشوة سواء بشكل متعمد أو غير متعمد عن طريق تغريمها مبلغ نقدى يصل حتى مليون دولار أمريكـــى ٠ أما المسئول أو المدير أو المساهم فى الشركة موضع الادانة فيتم تغريمه بمبلغ نقدى يصل حتى ١٠٠٠٠ دولار أمريكى أو السجن حتى خمسة سـنوات، الا أنه يجب أن تكون الرشاوى المدفوعة عن طريق هؤلاء الاطراف مقصـــودة ومتعمدة ، ولايجوز أن تدفع تلك الغرامات المفروضة على الافراد عن طريـــق الشركـة ٠

ضوابط امساك الدفاتر والرقابة الداخلية :
Record keeping and internal control.

فيما يلى الضوابط المرتبطة بامساك الدفاتر أو الرقابة الداخلية للقانون :

متطلبات امساك الدفاتر : Record keeping requirements

يجب أن تمسك الشركات وتحتفظ بدفاتر وسجلات وحسابات من شأنهـــا أن تعكس العمليات المالية والتصرفات فى اصول الشركة بدرجة تفصيل معقولـة وبدقة كبيرة ٠

متطلبات الرقابة الداخلية المحاسبية: Internal control requirements:

يجب أن تصمم المنشآت وتحتفظ بنظم رقابة محاسبية داخلية كافيـــة لتوفير ضمانات معقولة بأن :

ـ العمليات المالية تم تنفيذها بالتوافق مع تصديق الادارة •

ـ العمليات المالية تم تسجيلها بالشكل الضرورى الذى يسمح باعـــداد القوائم المالية بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ،بالاضافة الى امكانية المساءلة المحاسبية على الاصول •

ـ يتم الاقتراب من الاصول سواء بالاستخدام أو التصرف بالتوافـــق مع تصديق الادارة •

ـ المساءلة المحاسبية للاصول المسجلة يتم مقارنتها مع الاصول القائمة عند فترات زمنية معقولة ويتم اتخاذ الاجراء الملائم بالنسبة لاية اختلافات •

تطبق تلك الضوابط فقط بالنسبة للوحدات المسجلة بهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ، وحيث أنها تعدل القسم رقم (١٣ب) من قانون تنظـــيم تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ الذى يتم الرقابة عليه عن طريق هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية SEC • بوجه عام فان الهدف من وضع ضوابط امســاك الدفاتر هو التمكين من اعداد تقارير مالية دقيقة ومعدة بشكل عادل وصادق • بينما يمثل هدف وضع ضوابط نظام الرقابة الداخلية فى توفير الاساس لاكتشاف المدفوعات موضع الشك أو غير القانونية •

غنى عن القول يتم تغريم أى وحدة تقوم بمخالفة ضوابط امساك الدفاتر ونظام الرقابة الداخليـــة بغرامة تصل حتى ١٠٠٠٠ دولار أمريكى ، بينما يتم تغريم المسئول أو المدير او المساهم بالشركة المخالفة بغرامة تصـــل حـــتى ١٠٠٠٠ دولار أمريكى أو السجن حتى خمسة سنوات • مرة أخرى فان الغرامات المفروضة على الافراد لا يجوز أن تدفــع عن طريق الشركة •

٧/٣ تقارير لجنتي كوهين وتريـــدواى عن مسئوليات المراجع :

Reports of the national commission on fraudulent financial reporting & commission on auditor's responsibilities

استجابة لفجوة التوقع تم تكوين لجنتين مستقلتين ، الاولى فى عـــام ١٩٧٠ والاخرى فى عام ١٩٨٠ بغرض تطوير التوصيات والمقترحات المرتبطـــة

بمسئولية المراجع لاكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها • اللجنة الاولى كانت بعنوان لجنة عن مسئوليات المراجعين أو ما تعرف بشكل شائع بلجنة كوهين Commission on auditor's responsibilities وهو اسم رئيس اللجنة وقد أصدرت تقريرها النهائى فى عام ١٩٧٨، أما اللجنة الثانية فهى اللجنة القومية عن اعداد التقارير المالية المضللة Commission on fraudulent financial reporting أو ماتعرف بلجنة ترايدواى Treadway Commission وهو اسم رئيسها وقد أصدرت تقريرها النهائى فى عام ١٩٨٧ • كل من تلك التقارير قد أصدرت مقترحات هامة بشأن مسئوليات المراجع ، وقد تم تلخيصها فى هذا الجزء كأساس لتقييم كيف ترى الجهات المستقلة خارج مهنة المحاسبة القانونية مسئوليات المحاسبين القانونيين •

سوف يتم دراسة تقرير كوهين عن مسئوليات المراجع ثم يتم دراسة تقرير اللجنة القومية باعتبار أنه قد ترك آثار على تفكير مجلس معايير المراجعة عند اصداره نشرات معايير المراجعة رقم (٥٣) المرتبطة بمسئولية المراجع عن اكتشاف أخطاء ومخالفات العميل •

١/٧/٣ تقرير لجنة كوهين عن مسئوليات المراجع :

فيما يلى بعض النتائج المرتبطة بدور المراجع تجاه المجتمع حسب مقترحات اللجنة :

- يتوقع مستخدمى القوائم المالية من المراجع المعرفة والالمام الكامل بشئون الشركة ونظم ادارتها ، فضلا عن بذل الجهد لتحسين نوعية ومدى الافصاح المالى •
- يتوقع مستخدمى القوائم المالية اهتمام المراجع بامكانية وقوع كل من الغش والسلوك غير القانونى للادارة •
- تقع المسئولية المباشرة المرتبطة بالقوائم المالية على عاتق الادارة، أما مسئولية المراجع فانها تتمثل فى مراجعة المعلومات وابداء الرأى بخصوصها ،

الا أن هناك اقتراحات تنادى بتحميل المراجع بكل المسئولية ـ أو على الاقل الجانب الاساسى فيها ، المتعلقة بتحديد المزاعم أو النتائج المالية للوحدة ، الا أن العلاقة الحالية تعد جيدة ومن ثم فانها يجب أن تبقى فى شكلها الحالى دون تغيير .

ـ أما فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال ،فقد أوضحت اللجنة أن المراجع يجب أن يكون مهتما بنظم الرقابة والمقاييس الاخرى المصممة لمنع هذا الغش أو الاحتيال ، كما انتهت الى أن المراجع من واجبه البحث عن الغش والاحتيال ومن المتوقع أن يكتشفها من خلال بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة .

كذلك فقد اقترحت اللجنة بعض التوصيات المقترحة لتحسين فعالية المراجع الحيادى فى اكتشاف هذا الغش والاحتيال ، هذا وتتطلب تلك التوصيات من المراجع الاحتفاظ بنزعة الشك المهنى لديه .

ـ يجب على المراجع اتخاذ موقف فورى تجاه أى أمورقد تشجع الادارة على ارتكاب الغش والاحتيال ، مثال ذلك الظروف الاقتصادية التى يمكن أن تعود منطقيا الى الرغبة فى المغالاة فى المقدرة الكسبية أو الاقتراضية ، أو وجود رأس مال عامل غير كاف ، أو الاعتماد على مجموعة قليلة نسبيا من المنتجات أو العملاء أو العمليات ، أو النقص فى وظائف المراجعة الداخلية الفعالة ، وغير ذلك من أمور وظروف يمكن أن تساعد الادارة على اقتراح اجراء مخالفات أو غش .

ـ يجب أن يلاحظ المراجع تلك الظروف التى تهيئ الفرصة لغش أو احتيال الادارة .

ـ يجب على المراجع أن يوسع دراسته لنظم الرقابة لمنع وقوع الغش والاحتيال ، فضلا عن التقرير عن أية نقاط ضعف بنظام الرقابة الداخلية الى الادارة ، مع متابعة الاجراءات الكفيلة لتفادى نقاط الضعف .

ـ يجب على المراجع أن يكون مدركا لنقاط الضعف المحتملة أو الممكنة فى أساليب المراجعة المستخدمة ، مع العناية بتطوير هذه الاساليب باستمرار.

ـ يجب على كل من المراجع والعميل أن يكون مدركا لحدود أية مهمة تطلب من المراجع بخلاف المراجعة العادية .

٢/٧/٣ تقرير لجنة ترايدواى عن مسئوليات المراجع :

اتفق كل من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، جمعية المحاسبة الامريكية ومعهد المراجعين الداخليين ومجمع المديرين الماليين بالاضافة الى المعهد القومى للمحاسبين على تكوين لجنة قومية حيادية فى عام ١٩٨٥ خاصة باعداد التقارير المالية الاحتيالية ، على أن يرأسها James C. Treadway العضو السابق فى لجنة تنظيم تداول الاوراق المالية ، وعلى مدار أكثر من سنتين من وجود اللجنة ، اهتمت أساسا بدراسة المدى والنطاق الذى تصل معه غش الادارة فى اضعاف نزاهة التقرير المالى وموضوعيته ، والمدى الذى يتم معه منع حدوث الغش ، ودور المراجعين الحياديين فى اكتشاف غش الادارة وما اذا كانت التغيرات فى معايير المراجعة تعتبر أمرا ضروريا . على الرغم من وجود تأثير على مجلس معايير المراجعة عند تفكيرها فى اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) المرتبطة باخطاء ومخالفات العميل ، الا أن نطاق مسئولية اللجنة كان أوسع من برنامج فجوة التوقع الخاصة بالمجلس . وقد أصدرت اللجنة مقترحاتها الى الشركات العامة ، هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ، الى التعليم وأيضا الى المراجعين الحياديين .

فيما يلى استعراض لمقترحين هامين ، أولهما يرتبط بمسئولية المراجع الحيادى عن اكتشاف التقرير المالى الاحتيالى أما الاخر فهو يرتبط بتحسين قدرات المراجع على الاكتشاف .

مسئولية المراجع عن اكتشاف التقرير المالى الاحتيالى :

Responsibility for detecting fraudulent financial reporting

تقبل المراجعون الحياديون طويلا مسئوليتهم عن اكتشاف الخطأ النقدى الجوهرى فى القوائم المالية ، الا أن اعترافهم بمسئوليتهم عن اكتشاف

المخالفات المتعمدة للعميل مازالت محل جدل وظلت لسنوات تصدر رئيسي للخلاف فى فجوة التوقع • تأسيسا على ضغط الكونجرس من ناحية وتقرير اللجنة عن مسئوليات المراجعين أصدر مجلس معايير المراجعة نشرة معايير المراجعة رقم ١٦ فى عام ١٩٧٧ والتى استلزمت أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة لبحث عن المخالفات ، ولكنها لم تحدد كيف يجب أن يتم اجراء هذا البحث • وكما سبق الاشارة الى الانتقادات المرتبطة بهذه النشرة – على اعتبار انها مجرد أن قامت بالتعبير عما اشارت اليه ضمنا الادب المهنى القائم سابقا •

على الرغم من أن اللجنة قامت بتقييم عدم امكانية المراجع أن يكون مسئولا عن اكتشاف كافة المخالفات الجوهرية لاسيما تلك التى تتضمن اختلاس أو تزييف خفى ، فانها قد أوصت بأنه يجب أن يكون المراجعين مسئولين عن دراسة احتمال وجود مخالفات متعمدة بشكل فعال وأن يقوموا بتنظيم اختبارات مراجعة محددة لدراسة مخاطر المخالفات • ونتيجة لذلك وقبل اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) عن طريق مجلس معايير المراجعة فى عام ١٩٨٨ فقد اقترحت اللجنة القومية التوصيات التالية :

" يجب أن يقوم مجلس معايير المراجعة بتعديل المعايير ، بحيث يتم النص على مسئولية المحاسب القانونى الحيادى عن اكتشاف التقرير المالى الاحتيالى ، وهذا يستلزم من المحاسب القانونى الحيادى أن يقوم بما يلى :

– أن يأخذ خطوات ايجابية فى كل عملية مراجعة لتقييم احتمال مثل هذا التقرير •

– تصميم اختبارات تهدف الى توفير ضمان معقول عن هذا الاكتشاف •

يجب أن تتضمن المعايير المعدلة ارشادات عن تقييم المخاطر والاكتشاف المرتبط عندما يتم تحديد هذه المخاطر •

ويمكن القول بأن نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) المرتبطة بالمسئولية الحالية للمراجع عن اكتشاف الاخطاء والمخالفات تعتبر استجابة ورد فعل لتوصية اللجنة ، حيث استلزمت النشرة أن يقوم المراجع بتقييم مخاطر أن المخالفات يمكن أن تؤدى الى قوائم مالية محرفة جوهريا بالاضافة الى تصميم عملية المراجعة بشكل يسمح بتوفير ضمان معقول لاكتشاف المخالفات الجوهرية

وحيث أنه من الملاحظ أن غالبية المخالفات المتعمدة ترتبط بالادارة العليا ، فقد اقترحت اللجنة ألا يفترض المراجع نزاهة وامانة الادارة ، ولكن بالاحرى يجب أن يقوم بتطبيق نزعة الشك المهنية ، وهذا أيضا ما استلزمته نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) .

تحسين قدرات المراجع في الاكتشاف : Improving defection Capabilities.

يمكن عن طريق عمليات مراجعة القوائم المالية أن يتم اكتشاف أغلب حالات التقرير المالى الاحتيالى ، الا أن من وجهة نظر اللجنة يمكن للمراجعون أن يفعلون الكثير ، حيث اقترحت اللجنة توصيتين بخصوص تحسين قدرات المراجع على الاكتشاف ، أولها ترتبط بأداء اجراءات الفحص التحليلى ، أما الاخرى فهى ترتبط باجراء الفحوصات عن البيانات المالية الربع سنوية للمنشأة فى فترات مناسبة .

هذا وتشير اجراءات الفحص التحليلى Analytical procedures الى اجراءات المراجعة التى تقوم بدراسة العلاقات الواضحة بين كل من البيانات المالية وغير المالية ، والهدف من اجراء هذه الدراسة تحديد الحسابات التى تحتوى بالفعل على خطأ نقدى . وكأمثلة على اجراءات الفحص التحليلى استخدام تحليل المؤشرات المالية واجراء المقارنات فيما بين الحسابات المرتبطة على سبيل المثال المبيعات وحسابات المدينين .

٨/٣ مراجع الفصل الثالث (مراجع مختارة)

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، ارشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، نحو مدخل متكامل لتقرير المراجع عن استمرار العميل فى النشاط ، بحث مقدم الى مؤتمر آفاق التطوير المحاسبى فى مصر ، المؤتمر الثانى للمحاسبين المصريين ، الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة ، القاهرة ٢٤ ، ٢٥ ابريل ١٩٩٣ .

- AICPA Professional Standards, Vol. 2 (New York: AICPA):
  Section ET - Code of Professional Conduct.
  Section QC - Quality Control.
  Section QR - Quality Review.

- AICPA Professional Standards, Vol. 2 (New York: AICPA, 1990):
  SAS No. 7, Communication Between Predecessor and Successor Auditors (AU Sec. 315).
  SAS No. 50, Reports on the Application of Accounting Principles (AU Sec. 625).

- AICPA:
  Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment. Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants.
  New York, AICPA, 1986.

- Allen, P.W. and D.R. Herring:
  "An Update on the Changing Standards for Promoting CPA Services."
  The Practical Accountant (February, 1991).

- **Anderson, George D.:**
  "A Fresh Look at Standards of Professional Conduct."
  Journal of Accountancy (September, 1985).

- **Anderson, George, D.:**
  "Restructuring Professional Standards: The Anderson Report."
  Journal of Accountancy (September, 1986).

- AICPA:
  Condification of Statements on Auditing Standards. New York: AICPA, 1991 (AU Sec. 316, 317).
  SAS No. 53, The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities (AU Sec. 316).
  SAS No. 54, Illegal Acts by Clients (AU Sec. 317 .

- Albrecht, W.S.:
  "How CPAs Can Help Clients Prevent Employee Fraud."
  Journal of Accountancy (December, 1988).

- **Berton, L.:**
  "Audit Firms are Hit by More Investor Suits for Not Finding Fraus."
  The Wall Street Journal (January 24, 1990).

- **Burton, John C. and Fairfield, Patricia:**
  "Auditing Evolution in a Changing Environment."
  Auditing: A Journal of Practice & Theory (Winter, 1982).

- **Carmichael, D.R.:**
  "The Auditor's New Guide to Errors, Irregularities and Illegal Acts."
  Journal of Accountancy (September, 1988).

- **Commission of Auditor's Responsibilities:**
  Report, Conclusions, and Recommendations, Sections 4 and 5.
  New York: Commission on Auditor's Responsibilities, 1978.

- **Chesser, Delton L., Conway, Lucian G. and Moore, Carlos W.:**
  "Advertising by the CP Tax Professional: What Are the Results?"
  Accounting Horizons (September, 1989).

- **Collins, Stephen H. and McRae, Thomas W.:**
  "Plan to Restructure Professional Standards."
  Journal of Accountancy (July, 1987).

- **Evers, Charles J., and Pearson, David B.:**
  "Lessons Learned from Peer Review."
  Journal of Accountancy (April, 1989).

- **Elliott, Merle S., and Kuttner, Monroe S.:**
  "MAS: Coming of Age."
  Journal of Accountancy (December, 1982).

- **Farmer, Timothy A., Ritteberg, Larry E., and Trompeter, Gregory M.:**
  "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence."
  Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall, 1987).

- **Huff, Bruce N., and Kelley, Thomas B.:**
  "Quality Review and You."
  Journal of Accountancy (February, 1989).

- **Kell, Walter and William C. Boynton:**
  Modern Auditing.
  John Wiley and Sons, Inc., N.Y., 1992.

- **Konrath, Larry F.:**
  Auditing Concepts and Applications: A Risk Analysis Approach.
  West Pub. Company, N.Y., 1990.

- **Levy, M.M.:**
  "Financial Fraud: Schemes and Indicia."
  Journal of Accountancy (August, 1985).

- **Levy, M.M.:**
  "Implementing SAS No. 53: Detecting Financial Fraud Within a GAAS Audit."
  The Practical Accountant (December, 1989).

- **Loebbecke, J.L., M.M. Einning and J.J. Willingham:**
  "Auditor's Expertise with Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability."
  Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall, 1989).

- **Larson, R.E.:**
  "For The Members, By The Members."
  Journal of Accountancy (October, 1987).

- **Loeb, S.S.:**
  "Ethics Committees and Consultants in Public Accounting."
  Accounting Horizons (December, 1989).

- **Mautz, R.K., and Sharaf, H.A.:**
  The Philosophy of Auditing.
  Sarasota, FL: American Accounting Association, 1961, Chapter 9: £Ethical Conduct".

- **Mednick, Robert:**
  "Independence Let's Get Back to Basics."
  Journal of Accountancy (January, 1990).

- **Mednick, Robert, and Previts, Gary John:**
  "The Scope of CPA: A View of the Future from the Perspective of a Century of Progress."
  Journal of Accountancy (May, 1987).

- **Mednick, R.:**
  "The Auditor's Role in Society: A New Approach to Solving the Perception Gap."
  Journal of Accountancy (February, 1986).

- **National Commission on Fraudulent Financial Reporting:**
  Report, Chapter 3 (National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987).

- **Neebes, D.L., D.M. Guy, and O.R. Whittington:**"Illegal Acts: What Are the Auditor's Responsibilities?"
  Journal of Accountancy (January, 1991).

- **Pany, Kurt, and Reckers, Philip M.J.:**
  "Quditor Performance of MAS: A Study of its Effects and Decisions and Perceptions."
  Accounting Horizons (June, 1988).

- **Reckers, Philip M.J., and Stagliano, A.J.:**
  "Non-Audit Services and Perceived Independence: Some New Evidence."
  Auditing: A Journal of Practice and Theory (Summer, 1981).

- Report of the Special Committee on Standards of Professional Conduct for Certified Public Accountants:
  Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment.
  New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1986.

- Ricchiute, David N.:
  Auditing.
  College Division Southern Western Pub. Co., Cincinnati Ohio, 1992.

- Sack, Robert J.:
  "Commercialism in the Profession: A Threat to Be Managed."
  Journal of Accountancy (October, 1985).

- Shaub, Michael K.:
  "Restructuring the Code of Professional Ethics: A Review of the Anderson Committee Report and Its Implications."
  Accounding Horizons (December, 1988).

- Taylor, Donald H. and G. William Glezen:
  Auditing: Integrated Concepts and Procedures.
  John Wily and Sons, Inc., N.Y., 1990.

- **Tidrick, D.E.:**
  "Enforcement of the AICPA's Code of Ethics During the 1980's."
  The CPA Journal (October, 1990).

- **Windal, F.W.:**
  Ethics and the Accountant: Text and Cases.
  Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1991.

- **Wells, J.T.:**
  "Six Common Myths About Fraud."
  Journal of Accountancy (February, 1990).

الفصل الرابع

المسئولية القانونية للمراجـع

Auditor's Legal Liability

مقـــــدمة :

يعتمد التخصيص الكفء للموارد داخل بيئة اقتصادية تنافسـية وذات أسواق مفتوحة على معلومات مالية تتميز بالموضوعية والقابلية للتحقق والملاءمة، يقوم المراجعون الحياديون بابداء الرأى عن تلك المعلومات الماليـة ، فـاذا ما قاموا بتنفيذ وظيفة ابداء الرأى بشكل معيب ، من ثم فقد يكونوا مسئولين قانونا أمام مستخدمى تلك المعلومات والذين يعانون من خسائر نتيجة الاعتماد على معلومات مالية محرفة أو مضللة ٠

يقوم هذا الفصل بدراسة المسئولية المدنية والجنائية للمراجـــع ، حيث يبدأ بمقدمة عن البيئة القانونية الحالية واستعراض القضايا الاساسـية المرتبطة بمشاكل المسئولية القانونية للمراجع فى ظل القانون العام والتشريعى٠ وسوف يتم دراسة الالتزام المدنى فى القانون العام للمراجع تجاه العمـــلاء والاطراف الثالثة ، بعد ذلك يتم استعراض قانون الاوراق المالية ١٩٣٣ ، وقانون تنظيم تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ ومناقشة الالتزام القانونـــى للمراجع تجاه المشترين والبائعين للاوراق المالية فى ظل قانونىعام ١٩٣٣ ، عام ١٩٣٤ ، بعد ذلك يناقش الفصل مسئولية المراجع الجنائية ، ثـم ينتهى الفصل بدراسة المعايير المهنية والقرارات القانونية والضوابط التى يمكن اتباعها حتى يمكن تجنب الدعاوى القضائية ضد المراجعين ٠

تأسيسا على ذلك يمكن تنظيم الفصل على النحو التالى :

- ٤/١ البيئة القانونية ٠
- ٤/٢ نظرة عامة عن المسئولية فى ظل القانونالعام والتشريعى ٠
- ٤/٣ المسئولية فى ظل القانون العام ٠
- ٤/٤ المسئولية فى ظلالقانونالتشريعى(قوانينالاوراق المالية) ٠
- ٤/٥ المسئولية الجنائية ٠

٤ / ٦ المعايير المهنية وقرارات التنظيمات القانونية وكيفية تجنب الدعاوى القضائية ضد المراجعين .

٤ / ١ البيئة القانونية : The Legal Environment

على الرغم من أن المراجع والمحاسب القانونى يتم تعيينه بمعرفة عميل معين لمراجعة سجلاته ، الا أن المراجع يظل مسئولا أمام مجموعة أخرى من مستخدمى تقاريره – كما هو مسئولا أمام عميله – ويطلق على تلك المجموعة اسم الطرف الثالث Third party ، ولذلك تنبع أحد منافع المراجعة الحيادية من التزام المراجع بالوفاء بمسئولياته التى تتحقق بابداء رأيه .

خلال تاريخ مهنة المحاسبة القانونية ، يتضح أن مسئوليات المراجع نحو الطرف الثالث قبل العشرينات محددة ، كما لم يكن الجمهور ميالا فى هذا الوقت نحو رفع دعاوى قضائية ، مما أدى الى قلة تلك الدعاوى الموجهة ضد المراجع ، مع تطور وظيفة ابداء الرأى للمراجع خلال الستينات ، ونتيجة لتوطيد مسئوليته نحو الطرف الثالث ، ارتفع عدد تلك الدعاوى الموجهة ضد كثير من مكاتب المحاسبة القانونية ، بصفة خاصة خلال العقدين الاخيرين ولاشك أن تلك الزيادة الاخيرة ترجع بدرجة كبيرة الى تغير فى اتجاه الرأى العام للجمهور نحو اللجوء الى الجهات القضائية لفض كافة حالات النزاع .

تنقسم المسئولية القانونية الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعة الى مسئولية مدنية ومسئولية جنائية ، على الرغم من صعوبة التفرقة بين هذين النوعين من المسئولية ، الا أنه يمكن القول أن المسئولية الجنائية تنتج عن ارتكاب الشخص عملا يعتبر فى حد ذاته موجها ضد المجتمع يعاقب عليه اما بالسجن أو دفع غرامة مالية أو الاثنين معا ، أما بالنسبة للمسئولية المدنية فتنطوى على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل عميل المراجعة أو طرف ثالث ، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادى ، كما يجب مراعاة أن بعض تصرفات المراجع قد تعرضه الى كلا المسئوليتين المدنية والجنائية ، على الرغم من أن قضايا المسئولية القانونية المرتبطة

بالمراجعين الحياديين كانت أقل انتشارا وذيوعا قبل الستينات ، الا أن العديد من تلك القضايا الاولية كانت جوهرية ومؤثرة فى تشكيل البيئة القانونية المحيطة بمهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ٠

أحد القضايا الاولى كانت تتمثل فى دعوى مدنية بين كل من Mchesson & Robbins Inc. وبين Price Waterhouse & Co. على الرغم من أن تلك الدعوى قد تم تسويتها فى ساحة القضاء ، الا أنها تركت أثرا كبيرا وعميقا على المهنة ٠ مغزى القضية أن القوائم المالية فى عام ١٩٣٧ لشركة McKesson & Robbins قد أفصحت عن الاصول بمبلغ ٨٧ مليون دولار ، على الرغم أنه من ضمن تلك الاصول حوالى ١٠ مليون دولار كمخزون وحوالى ٩ مليون دولار كمدينين كانت أرصدة مختلقة وزائفة٠ تمشيا مع اجراءات المراجعة المقبولة فى هذا العصر ، لم يقم مكتب Price Water house بملاحظة جرد المخزون ، ولا باجراء مصادقة على حساب المدينين ، ومن ثم فقد فشل فى اكتشاف قيام موظفى شركة McKesson and Robbins بالمغالاة فى المركز المالى للشركة بشكل زائف ، الا أن المدير المالى للشركة قد اكتشف هذه المغالاة وأعد تقرير عن ذلك لرئيس الشركة ، الذى بدوره كشف وأفصح عن هذا الغش ، وقد خضعت الشركة لاشراف الحارس القضائى فى عام ١٩٣٨ ٠ وقد كانت أبرز التطورات الجوهرية الناتجة من القضية هى تشكيل لجنة عن اجراءات المراجعة والتى حلت محلها الان مجلس معايير المراجعة ، والتى قامت باصدار أول نشرة عن اجراءات المراجعة Statements on Auditing procedures والتى حل محلها الان نشرات عن معايير المراجعة Statements on Auditing Standards (SAS) — وهى نشرة رقم (١) بعنوان التوسع فى اجراءات المراجعة Extension of auditing procedures فى اكتوبر ١٩٣٩ ، والتى أوصت بملاحظة جرد المخزون واجراء المصادقات مع المدينين ، والتى تعتبر كل منهما بمثابة اجراءات مراجعة عادية الان ، بسبب قضية McKesson and Robbins فان آلاف من الدعاوى القضائية المدنية تم رفعها ضد المراجعين الحياديين وقد تزايد عدد تلك الدعاوى ٠

أى أن تلك الدعوى قد كشفت عن ضرورة وضع معايير مراجعة واضحة ومحددة ، وخاصة معايير أدلة اثبات أرصدة بعض عناصر القوائم المالية مثل حسابات المدينين والمخزون ، وعلى ذلك وبهدف تحديد مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث أصدرت المهنة عشرة معايير مراجعة وعددا من اجراءات مصادقة أرصدة حسابات المدينين ومراقبة الجرد الفعلى للمخزون .

تعتبر الدعاوى الجنائية المرفوعة ضد المراجعين المحايدين أقل انتشارا من الدعاوى الجنائية ، وعلى الرغم من وجود ضوابط ترتبط بالقوانين الفيدرالية الا أن التهديد المرتبط بالمسئولية الجنائية يعتبر قائما وموجودا ، تعتبر أكثر قضايا المسئولية الجنائية بروزا هى ماحددت المسئولية الجنائية للمراجع فى عام ١٩٦٩ والتى سيتم تناولها بالتفصيل فيما بعد .

لعل الهدف الرئيسى المرتبط بذلك الفصل هو ابراز المسئولية التى يتحملها المراجعين الحياديين الان - والتى سوف تستمر - تجاه العملاء والاطراف الثالثة - تلك المسئولية التى قد يترتب عليه دعاوى مدنية أو جنائية، من ثم فسوف يتم دراسة طبيعة ونطاق تلك المسئولية فى باقى هذا الفصل .

٢/٤ نظرة عامة عن المسئولية فى ظل القانون العام والتشريعى :
Liability under common & Statutory Law: an Overview.

قد يقوم العملاء والاطراف الثالثة برفع دعوى قضائية مدنية تخضع للقانون العام ضد المراجعين نتيجة خرقهم للعقد أو نتيجة للضرر الذى يعتبر نقضا لواجب غير تعاقدى . على النقيض من ذلك ، قد ترفع دعاوى الضرر فقط ضد المراجعين عن طريق الاطراف الثالثة (وهى المستفيدين الرئيسيين ، المستفيدين المتوقعين ، والاطراف الثالثة الاخرى التى يمكن توقعها) .

وقد يقوم المشترين للاوراق المالية برفع دعاوى قضائية ضد المراجعين فى ظل القانون التشريعى نتيجة مخالفة قانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ ، عادة القسم (١١) ، وقد يقوم المشترين والبائعين للاوراق المالية برفع

دعاوى قضائية نتيجة انتهاك قانون تنظيم تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ ، عادة القسم (١٠ب) ، وقاعدة هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية رقم (١٠ب ــ ٥) أو القسم (١٨) .

في ظل القانون العام أو التشريعى يمكن أن يكون المراجع مسئولا عن الاهمال العادى Ordinary negligence ، والاهمال الفادح gross negligence أو الغش Fraud ، وقد يقع على المدعى أو المدعى عليه Plaintiff or defendant (المراجع) عبء اثبات أو عدم اثبات :
(١) أن الخسارة أو الضرر ناتج عن الاعتماد على القوائم المالية أو الاستشارة، (٢) أن القوائم المالية تم تحريفها وأن الاستشارة أو النصيحة كانت خاطئة، (٣) وأن القوائم المالية أو النصيحة تم الاعتماد عليها فى الواقع ، (٤) ان أداء المراجع المهنى كان معيبا وشابه النقص . باختصار تعتبر النقاط التالية ملائمة لاغلب قضايا المسئولية المدنية المرتبطة بالمراجعين :ـ

ــ مصدر القانون : Source of Law

× القانون العام Sommon law

× القانون التشريعى Statutory law (قانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ ، وقانون تنظيم تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤) .

ــ هوية المدعى عليه : Identity of Plaintiff

× القانون العام : العميل ، الطرف الثالث ــ المستفيد الرئيسى أو المستفيد المتوقع أو أى طرف ثالث أخرى يمكن توقعه .

× قانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ : المشترين للاوراق المالية .

× قانون تنظيم تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ : المشترين والبائعين للاوراق المالية .

ــ المسئولية المحتملة للقانون العام والتشريعى :

× الاهمال العادى .

× الاهمال الفادح .

× الغش .

- عبء الاثبات على المدعى أو المدعى عليه .
  - × الضرر أو الخسارة .
  - × القوائم المالية المحرفة أو النصيحة الخاطئة .
  - × الاعتماد على القوائم المالية أو النصيحة .
  - × أداء معيب للمراجع .

يتم مناقشة تلك النقاط فى الاجزاء التالية ، ويصور الشكل البيانى (٤/١) ، (٤/٢) تلخيصا لها فى ظل القانون العام والقانون التشريعى على التوالى .

شكل بيانى رقم (٤/١)

المسئولية فى ظل القانون العام

المدعى	الحد الادنى للاساس المرتبط بتحديد مسئولية المراجع المحتملة	عبء الاثبات على المدعى
العميل .	الاهمال العادى .	الضرر أو الخسارة .
الطرف الثالث :		قوائم مالية محرفة أو نصيحة خاطئة .
- المستفيد الرئيسى .	الاهمال العادى .	الاعتماد على القوائم المالية أو النصيحة .
- المستفيد المتوقع .	الاهمال العادى أو الفادح .	أداء معيب للمراجع .
- الاطراف الثالثة الاخرى التى يمكن توقعها .	الاهمال الفادح .	

مصدر القانــون : Source of law

يمكن للمدعى أن يقوم برفع دعوى قضائية ضد المراجع فى ظل امـــا القانون العام أو القانون التشريعى ، حيث يعتبر القانون العام مجرد قانــون غير مكتوب ينشأ من حادثـــة قانونية سابقة ومماثلة ، بعبارة أخــرى أحكام فى قضايا قضائية سابقة وليس قوانين خاصة بالحكومية الفيدراليـــة أو حكومة الولاية . على العكس فان القانون التشريعى يشير الى قانون مكتــوب يتحدد عن طريق هيئات تشريعية ويتم نشره فى القوانين التشريعية الفيدرالية أو الخاصة بالولاية . يتم ادارة كل من قانون الاوراق المالية لعام١٩٣٣ ، وقانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ عن طريق هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية SEC وهما معا من أكثر التشريعات الفيدرالية البارزة تأثيرا عـلى المسئولية القانونية للمراجــع .

هـوية المدعــى : Identity of Plaintiff

فى ظل القانون العام يمكن رفع دعوى قضائية ضد المراجعين عــن طريق العميل أو الاطراف الثالثة ، حيث يقوم العميل باجراء ذلك ضــد المراجع مقابل خرقه للعقد أو احداث ضررا يصيب العميل . حيث قد يقاضى العميل المراجع لخرقه للعقد حيث أن العملاء والمراجعين مجرد أطــراف مشاركة فى عقد مهمة المراجعة (الذى يكون فى صورة خطاب تعاقد) وهو مايطلق عليه مصطلح المشاركة فى العقد Privity of Contract والــذى يشير الى تعريف العلاقة بين طرفين ـ حيث يمثل العميل الشخــص أو الاشخاص الذين يوجه اليهم المراجع تقريره (ومن الضرورى فى ظل القانون المدنى توضيح شروط المشاركة فى العقد بعناية نظرا لان للعملاء المشاركين فــى العقد حقوق معينة على المراجع ليست متوافرة للاطراف الثالثة) . تــلك الدعاوى القضائية تنشأ عادة من مخالفة المراجع لمعايير المراجعة المقبولــة والمتعارف عليها أو العلاقة السرية بين المراجع والعميل . بينما يشير الضرر الى تصرف خاطئ ـ بخلاف نقض العقد ـ يتسبب عنه ضرر واذى لشخــص آخــر .

يتم تحديد المستفيدين الرئيسيين Primary beneficia-res. للمراجع على وجه التحديد بأنهم هم المستفيدين من خدمات المراجعة ، بمعنى أن المراجع لن يكون مرتبط بتعاقد لاداء مهمة المراجعة ما لم يكن هناك مستفيد رئيسى من آداء تلك المهمة ، فعلى سبيل المثال كثير من الوحدات التى لم تطرح أسهمها للجمهور تتعاقد مع المراجعين بصفة رئيسية نتيجة لان هناك طرف ثالث (على سبيل المثال – البنك) يستلزم وجود قوائم مالية مراجعة • فى تلك الظروف يقوم العملاء بتعيين المراجعين لاجراء عملية مراجعة بغرض تحقيق مصلحة رئيسية لطرف ثالث ،ويرتبط المستفيدون المتوقعون Foreseen beneficiaries بشكل وثيق بالمستفيدين الرئيسيين وهم لم يتم تحديدهم بشكل محدد كمستفيدين من خدمات عملية المراجعة على الرغم من أن هويتهم العامة وغرضهم المحدد من الاعتماد على تقرير المراجعة يكون معروفا لدى المراجع • على سبيل المثال فاذا استهدف العميل من استخدامه للقوائم المالية المراجعة أن يضمن الحصول على قرض من دائن غير محدد الاسم ، فان أى طرف يقدم التسهيل سيكون بمثابة مستفيد متوقع• وبالطبع فاذا كان قد تم تحديد اسم الدائن قبل أو أثناء اجراء مهمة المراجعة ، فان الدائن سيكون مستفيد رئيسى •

النوع الاخير من المدعين فى ظل القانون العام هو الاطراف الثالثة التى يمكن توقعها ، ويشمل أطراف عديدة مثل المستثمرين أو المستثمرين المحتملين • وبينما قد يتم رفع دعاوى عن طريق العملاء فى ظل القانون العام ضد المراجعين لمخالفتهم العقد أو احداثهم لاضرار ، فان الاطراف الثالثة عادة مايرفعون دعاوى قضائية فى ظل قانون الضرر •

فى ظل القانون التشريعى يمكن للمدعين رفع دعاوى ضد المراجعين نتيجة مخالفة أى من قانونى الاوراق المالية (١٩٣٣، ١٩٣٤) ، والمدعى فى ظل القانون الاول قد يكون أى مشترى للاوراق المالية ويكون محددا ضمن اقرار التسجيل والتى تتضمن كل من : (١) نشرة الاكتتاب التى تصف الوحدة والاوراق المالية المعروضة ، (٢) وأية معلومات تفصيلية أخرى مرتبطة بالقوائم المالية وملخصات الارباح • على النقيض من ذلك فان المدعى الذى

يقوم برفع دعوى ضد المراجع فى ظل القانون الثانى (١٩٣٤) قد يكون أى شخص يقوم بشراء أو بيع اوراق مالية مطروحة للجمهور .

المسئولية المحتملة : Potential Liability

فى ظل القانون العام أو القانون التشريعي – قد يكون المراجع مسئولا عن الاهمال العادى ، الاهمال الفادح أو الغش . تلك المصطلحات تعتبر مجرد تعبيرات مجردة ونتيجة لذلك قد يتم تفسيرها بشكل غير متسق عن طريق المحاكم المختلفة بمقتضى سلطة النظر فى الدعاوى المختلفة .

ويشير مصطلح الاهمال negligence الى أداء الواجبات بدرجة عناية تقل عن مستوى عناية أداء شخص معتدل لعمل ما تحت ظروف مماثلة ، حيث يتوقع أن يراعى المراجع العناية المعقولة فى أدائه لمهمته ، هذا ويتحدد معيار العناية المعقولة على ضوء مستوى الجودة والدقة والشمول Quality & Completeness المتوقعة من مراجع معتدل ، حيث لا يعتبر هذا المراجع مسئولا عن الاهمال اذا ثبت أنه اتبع درجة معقولة من العناية فى أدائه لعمله وأن عدم الدقة أو الخطأ فى الحكم لم يكن عن عمد وسوء نية .

هذا ويمكن تكييف المصطلحات المختلفة للاهمال لتلائم الغرض المنشود على النحو التالى :

الاهمال العادى : Ordinary negligence

يعبر عن نقص العناية المعقولة عند أداء المهام المهنية لوظيفة المراجعة ، وعندما يستخدم اصطلاح اهمال وحده فانه يقصد به بوجه عام الاهمال العادى .

الاهمال الفادح : Gross negligence

يقصد به نقص الحد الادنى لدرجة العناية عند أداء خدمات المراجعة مما يدل على عدم المبالاة والاهمال نحو المسئولية والواجب ، وقد يؤدى ذلك الاهمال الى اتهام المراجع بالغش والتلاعب الضمنى.

الغـــــش : Fraud

الخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل ينتج عنها ضرر بحقوق ومصالح الاخرين ٠

بلا شك فان الاهمال العادى يوحى بدرجة مرتفعة من المسئوليـــة أكثر من الاهمال الفادح والذى يعتبر بدوره أكثر مسئولية عن الغـــش ، وذلك يعتبر جليا حيث أن العناية المعقولة (الاهمال العادى) تعتبـر ذات درجة عناية أكبر من احد الادنى للعناية (الاهمال الفادح) وما الى ذلك ٠

وقد قضت محكمة الاستئناف بنيويورك فى قضيـــة Ultramares Corp. V. Touch بأن الاهمال الفادح يمكن أن يكون جسيما بحيث يرقـــى الى مرتبة الغش والخداع الذى قد يتصف بأنه غش اعتبارى (عكس الفعـــلى) يتضمـــن الغش الاعتبارى توافر النية المبيتة التى تعتبر أمرا ضروريا فى الغش الحقيقى ، مع ذلك فان نتيجة الغش الاعتبارى أو الفعلى واحدة ، حـــيث يوجد طرف آخر تم خداعه ومن ثم فقد أصيب بضرر نتيجة لذلك ٠

عبء الاثبـــات : Burden of proof

بوجه عام مايزال نطاق مسئولية المراجع الحيادى فى ظل القانون العام أو القانون التشريعى يرتكز على أربعة عناصر أساسية ، يختلف عبء اثبـــات أيا من أو كافة تلك العناصر الاربعة فى ظل القانون العام وفى ظل الاقســام المختفة لقوانين الاوراق المالية ٠

يرتبط العنصر الاول بالضرر أو الخسائر Damages or Losses الذى ينشأ من الاعتماد على القوائم المالية أو الاستشارة ٠ وتختلف الاضـــرار من حالة الى أخرى وقد يتم تمثيلها عن طريق النقص فى قيمة الورقة الماليـــة أو مقدار أتعاب المراجعة ، وكما هو موضح فى الشكلين رقمى (٤/١ ، ٤/٢) فان عبء اثبات الضرر أو الخسارة دائما ما يقع على المدعى ٠

شكل رقم (٤/٢)

المسئولية في ظل القانون التشريعي

المدعي	الحد الادنى من الاساس اللازم لتحديد المسئولية المحتملة للمراجع	عبء الاثبات: على المدعي	عبء الاثبات: على المدعى عليه
في ظل القانون ١٩٣٣ قسم (١١): المشترى	الاهمال العادى	ـ الضرر أو الخسارة. ـ قوائم مالية محرفة أو نصيحة خاطئة.	نقص الاعتماد أو أداء للمراجع غير معيب (عناية واجبة)
في ظل القانون ١٩٣٤ قسم (١٠ب) قاعدة ١٠ ـ ب ـ ٥ المشترى أو البائع	الاهمال الفادح أو الغش.	ـ الضرر أو الخسارة. ـ قوائم مالية محرفة أو استشارة خاطئة. ـ الاعتماد. ـ أداء معيب للمراجع.	
في ظل القانون ١٩٣٤ قسم ١٨: المشترى أو البائع.	الاهمال الفادح	ـ الضرر أو الخسارة. ـ قوائم مالية محرفة أو استشارة خاطئة. ـ الاعتماد.	أداء للمراجع غير معيب (عناية واجبة)

يتمثل العنصر الثانى فى القوائم المالية المحرفة أو الاستشارة الخاطئة، والتى تعتبر أساس ادعاء الضرر أو الخسارة ، مثل عبء اثبات الخسارة أو الضرر ، يقع على المدعى دائما عبء اثبات أن القوائم المالية قد تم تحريفها أو أن الاستشارة كانت خاطئة •

يتضمن العنصر الثالث ــ وهو الاعتماد على القوائم الماليةأو الاستشارة نقطتين مرتبطتين ببعضها هما :

ــ هل اعتمد المدعى حقيقة على القوائم أو الاستشارة عند قيامه باتخاذ قرار معين ؟

ــ هل الاعتماد على تلك القوائم أو الاستشارة أدى فى الحقيقة الى احداث الضرر أو الخسارة ؟

يقع عبء اثبات الاعتماد على المدعى Plaintiff فى ظل القانون العام (شكل رقم ٤/١) وفى ظل قانون تداول الاوراق المالية ١٩٣٤ (شكل رقم ٤/٢) ، مع ذلك ففى ظل قانون الاوراق المالية ١٩٣٩ لا يتعين على المدعى عبء اثبات أن ضرر المدعى أو خسارته لم ينتج من الاعتماد على القوائم المالية أو الاستشارة •

يرتبط العنصر الرابع من الاثبات بسلوك المراجع an auditor's Conduct عند أداء عملية المراجعة والخدمات المحاسبية الاخرى المرتبطة • مستوى السلوك المطلوب للمدعى يعتمد على معرفة المراجع بوجود وهوية المدعى بالاضافة الى حجة المدعى للاعتماد على القوائم المالية والاستشارة• على سبيل المثال فعند اجراء المقارنة مع أطراف ثالثة معينة ــ فان وجود العميل وهويته وحجته وراء الاعتماد على القوائم المالية تعتبر معلومة بوضوح لدى المراجع • لذلك فان مستوى السلوك المتوقع للمراجع يعتبر أكبر بالنسبة للعملاء مقارنة ببعض الاطراف الثالثة •

فى ظل قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ والقسم (١٨) من قانون تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ يقع على المراجع عبء اثبات أن الدراسة المعقولة قد تم اجرائها ولذلك فان مستوى أداه كان كافيا . هذا ما يشار اليه باصطلاح العناية الواجبة Due deligence والذى يرتبط بشكل وثيق بالعناية المهنية الواجبة . على النقيض من ذلك يجب على المدعى أن يقوم باثبات أداء المراجع المعيب فى ظل القانون العام والقسم (١٠ب) من قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ .

٣/٤ المسئولية في ظل القانون العام :

يعتمد القانون العام على نظام من قرارات واجتهادات الجهات القضائية ، ويرتكز أساسا على أحكام قضائية سابقة بدلا من تشريعات القوانين وتتحدد مبادىء القانون العام على ضوء احتياجات وقيم المجتمع المختلفة ، وحيث أن تلك القيم والاحتياجات تتغير من فترة لاخرى فقد يتغير أيضا القانون العام .

ففى ظل القانون العام قد يكون المراجع مسئولا تجاه طرف يتعاقد معه من أجل تقديم خدمات المراجعة له ، وهو مايعبر عنه بالعميل أو قد يكون تجاه طرف ثالث والذى على الرغم من أنه ليس طرف ذو علاقة تعاقدية مع المراجع الا أنه يعتبر مستخدم للمعلومات المالية الخارجية التى يتم مراجعتها . وكما هو موضح في الشكل البيانى (٤/١) يمكن تقسيم الاطراف الثالثة على أساس مستفيدين رئيسيين والذين يتم معاملتهم مثل العملاء فى ظل القانون العام ، ومستفيدين متوقعين ويعاملون أيضا بشكل مماثل للعملاء وأطرف أخرى .

وتنطوى غالبية الدعاوى القضائية ضد المراجعين على اضرار لحقت اما بالعميل أو الطرف الثالث ، وبذلك فهى تمثل مايطلق عليه المسئوليات المدنية Civil Liabilities . وفيما يلى مناقشة طبيعة مسئوليات المراجع تجاه العملاء والطرف الثالث .

٤/٣/١ العمـــــلاء :

تعتمد مسئولية المراجع تجاه العملاء فى ظل القانون العام على وجـود علاقة تعاقدية ظاهرة أو ضمنية Express or implied contractual relation ship بين المراجع والعميل ، فعلى سبيل المثال ينص العقد نفسـه على مسئوليات المراجع الظاهرة ، بينما تتمثل المسئوليات الضمنية في الواجبات التى سبق أن حددتها الدوائر القضائية كأحد مكونات العقد سواء تضمنهـا أم لا ، وتمثل تلك المسئوليات المصدر الرئيسى لمسئوليات المراجع من الاهمال . بعبارة اخرى تنتج العلاقة التعاقدية من الاتفاق بين المراجع والعميل بخصوص خدمات المراجعة المقررة ، وضع المراجع كمتعاقد حيادى وليس كوكيـــل أو كموظف ، وينتج ذلك لكون أنشطة المراجـع لا يتم التحكم فيها عن طريق العميل ، ويجوز للعميل أن يرفع دعوى مدنية طبقا للقانون العام عندما يقصر المراجـع فى تنفيذ واجبات عقد خدمات المراجعة . حيث قد تكون الدعوى القضائيـة بسبب مخالفته للعقد أو احداثه ضررا .

ترجع جذور مسئولية المراجع تجاه العملاء فى ظل القانـون العـــام الى التشريعات الانجليزيـة . وقد حدثت أول قضية ترتبط بتلك المسئولية فى عام ١٨٨٧ ، وتعرف بقضيـــة Leeds Estate Building and Investment Co. V.Shepherd حيث أقرت المحكمة بأن المراجع الـــذى يهمل فى أداء واجباته يعد مسئولا عن تعويض الضرر الذى أصاب العميـــل ، وقد تكونت الشركة المدعية بغرض الاقراض واعطاء سلف بضمان رهن عقـــارى ، على أن تحتسب أتعاب المديرين بنسبة معينة من قيمة الكوبونات المدفوعة ، وعلى ألا يدفع أى كوبون الا من الارباح ، ولم تحقق الشركة أرباحا طـوال المدة التى قامت فيها بمباشرة نشاطها سوى فى سنة واحدة ، وقد أقيمـــت الدعوى بواسطة الشركة ضد أعضاء مجلس الادارة والمدير العام والمراجعـــين لتقرير مسئوليتهم عن بعض الكوبونات التى دفعت من رأس المال وعن المكافـآت والاتعاب المدفوعة الى مجلس الادارة والمدير عام ، ولقد كانت ميزانيات الشركة غير صحيحة ومضللة واحتوت على بنود وهمية تم تحضيرها بغرض اعلان توزيع هذه الكوبونـــات ، وقد تم فحص الحسابات بواسطة المراجع ولكن لم تسلم اليه

نسخة من القانون النظامى للشركة ، وبالتالى لم يراع تنفيذ نصوص القانون النظامى ، ولم يكن أعضاء مجلس الادارة على علم بأن الكوبونات المدفوعة قد دفعت من رأس المال أو بأن الميزانية غير صحيحة ، وقد ورد فى أقوال القاضى بأن واجب المراجع يجب الا ينحصر فى مجرد التوازن الحسابى للميزانية ولكن واجبه أن يتأكد من أن الميزانية تعطى صورة صادقة ودقيقة عن أحوال الشركة ، ولا يعتبر عذرا أن المراجع لم يطلع على القانون النظامى ما دام يعلم بوجوده ، وقد حكم القاضى فى تلك القضية بمسئولية المراجع عن الكوبونات المدفوعة خلال السنوات الست السابقة لتاريخ رفع الدعوى .

يلخص الشكل رقم (٤/١) مسئولية المراجع تجاه العملاء فى ظل القانون العام . حيث يكون مسئولا عن الاهمال العادى ومن ثم الاهمال الفادح والغش . لذلك فان المراجع لا يعتبر مسئولا فقط عن التحريف المتعمد وعدم مراعاة الحد الادنى لدرجة العناية المعقولة — وهى أعلى درجة من العناية .

عبء اثبات الاضرار أو الخسارة يقع على عاتق العميل ، وكذلك اثبات أن القوائم المالية محرفة أو الاستشارة خاطئة اعتمادا على القوائم المالية أو الاستشارة والاداء المعيب للمراجع .

تنصرف أيضا مسئولية المراجع تجاه العملاء الى الاطراف الذين يحصلون على حقوق العميل بالتبعية .

بوجه عام يجب على المراجع أن يؤدى عمله بدرجة من العناية والمهارة المعقولة طبقا للاصول المهنية ، فاذا أهمل فى القيام بواجباته المهنية فانه يكون مسئولا عن تعويض الضرر الذى أصاب العميل نتيجة لاهماله . ففى قضية Irish Wollen Co. Ltd. V. Tyson and Others قضت المحكمة بأن المراجع يعتبر مسئولا عن تعويض الضرر الناشئ عن التلاعب فى الحسابات الذى كان يمكن اكتشافه ببذل درجة العناية والمهارة المعقولة فى القيام بعملية المراجعة ، حيث تم التلاعب فى الحسابات بصفة أساسية عن طريق اخفاء بعض الفواتير التى تستحق الدفع فى تاريخ الميزانية وأدى ذلك لتخفيض قيمة المشتريات وقيمة حسابات الدائنين ، وتم ادخال

البضائع موضوع تلك الفواتير فى قوائم الجرد ، وقد ترتب على ذلك زيادة زائفة فى الارباح قيمتها ٤٠٩٥ جنيه ، وقد ورد فى أقوال القاضى عن اخفاء الفواتير وتأجيل اثباتها للمدة التالية المقبلة كان يمكن اكتشافه لو قام المراجع بمطابقة كشوف حسابات الدنئنين مع أرصدة حساباتهم فى دفتر الاستاذ وحتى بصرف النظر عن ذلك فان التلاعب كان يمكن اكتشافه لو قام المراجع بعمله بعناية ومهارة لا بطريقة آلية ، فقد رحلت تلك الفواتير فيما بعد الى دفتر الاستاذ وكان من الممكن بالتدقيق فى تواريخ هذه الفواتير معرفة أنها قيدت فى غير تواريخها الصحيحة ، وقد وجه القاضى اللوم الشديد الى المراجع لقيامه بعملية المراجعة بطريقة آلية .

وفى قضية Arthur E. Green & Co. V. the central Advance & Discount Cor. Ltd. قضت المحكمة بأن المراجع يعد مهملا اذا قبل كشفا للديون المعدومة مقدم من أحد المديرين المسئوليين ، فى حين أنه كان من الواضح وجود ديون معدومة أخرى لم ترد بهذا الكشف، ولتلك القضية أهمية خاصة لانها توضح أن المراجع لا يحق له أن يعتمد على شهادات المسئولية بالشركة مهما كانت درجة الثقة الموضوعة فيهم اذا كان من الواضح أن تلك الشهادة غير صحيحة . وكانت الشركة موضوع الدعوى تتخصص فى الاقراض وفى خلال فترة طويلة تجمعت ديون لا قيمة لها تبلغ فى جملتها تقريبا ١٩٠٠٠ جنيه ، وكانت بعض هذه الديون مستحقة منذ عدة سنوات وقد سقط جزء كبير منها فعلا بالتقادم ، ولذلك كان يجب اعتبارها معدومة ، وقد قبل المراجع الارقام المعطاه له بواسطة مدير عام الشركة بقيمة المبالغ التى تعتبر معدومة ومشكوكا فى تحصيلها فى نهاية كل عام ، وقد فسر المدير العام السبب فى عدم اعتبار هذه الديون القديمة معدومة بأنه فى حالة هذا النوع من المشروعات لا يهم عمر الدين لان العملاء القدامى سيعودون يوما ويقومون بسداد ما عليهم من أجل الحصول على قروض جديدة . ولم يقتنع القاضى بهذا التفسير وذكر فى حيثياته بأنه اذا كانت الظروف تدعو الى الاستفسار فان المراجع يتعين عليه أن يقوم بالتحريات اللازمة ، وأن يبحث الموضوع بحثا مستفيضا والا اعتبر مخلا بواجباته قبل الشركة .

وفى قضية The Kingston Cotton Mill Co. Ltd. قضت المحكمة بأنه ليس من واجب المراجع القيام بجرد البضاعة ، وانه لا يعد مهملا فى القيام بواجباته اذا قبل شهادة من شخص مسئول بقيمة بضاعة آخر المدة فى حالة عدم وجود أى ظروف تدعو الى الشك • وقد ورد فى حيثيات هذا الحكم بأن المراجع يجب أن يبذل فى عمله درجة معقولة من العناية والمهارة والحرص ، وتساءل القاضى عن ماهية هذه الدرجة المعقولة من العناية والمهارة والحرص ، وأجاب بأن ذلك يتوقف على ظروف كل حالة ، فالمراجع ليس ملزما بأن يقبل على عمله بشك أو بنتيجة مسبقة حتمية بأنه لابد من وجود شئ خطأ ، فالمراجع يعتبر كلب حراسة ولكنه ليس من كلاب الصيد، ومن حقه أن يصدق على البيانات المقدمة من موظفى الشركة الذين جربتهم الشركة ووضعت فيهم ثقتها ومن حقه أن يعتمد على هذه البيانات بشرط أن يبذل درجة معقولة من العناية ، فاذا كانت هناك أى ظروف تدعو الى الشك فانه يجب أن يبحث الموضوع بحثا كاملا بحيث يصل الى أعماقه ولكن فى حالة عدم وجود أى ظروف من ذلك النوع فانه ملزم فقط بأن يكون حذرا وحريصا بطريقة معقولة ، فيجب ألا تجعل واجبات المراجعين مرهقة أكثر من اللازم ، فعملهم مسئولية ويستدعى الكثير من الجهد فى حين أن اتعابهم متوسطة ، ويجب ألا يجعل المراجعين مسئولين عن اكتشاف الغش المحبوك المصمم بعناية طالما أنه لا يوجد شئ يدعو الى اثارة ريبتهم ، وعندما يكون هذا الغش قد تم بواسطة الموظفين الذين جربتهم الشركة ولم يتم اكتشافه بواسطة المديرين لعدة سنوات فان الحكم بغير ذلك يضع المراجعين فى موقف لا يمكن احتماله •

٤/٣/٢ المستفيدين الرئيسيين : Primary Beneficiaries

على الرغم من أن خطابات التعاقد على مهمة المراجعة تحدد كل من المراجع والعميل كاطراف للعقد ، الا أن تقارير المراجعة التى يتم اعدادها لاغراض التعبير عن مصلحة المستفيدين الرئيسيين أحيانا مايتم توجيهها للمستفيد الرئيسى ، باختصار يتمتع المستفيدين الرئيسيين غالبا بموقف مماثل لما يتمتع به العملاء ، حيث فى منتصف القرن التاسع عشر بدأت المحاكم فى الولايات المتحدة الامريكية مساواة المستفيدين الرئيسيين بالعملاء

فعلى سبيل المثال • وفى قضيتقى عام ١٨٥٩ قضى وحكم Lawrence Fox بحسم أن المشاركة Privity لم تكن ضرورية حتى يقوم المستفيـــدون الرئيسيون بالتقاضى ، على افتراض أن الواجبات التعاقدية لم يتم قصرها علـــى أطراف ثالثة بدلا من العملاء • مع ذلك فبعد ستة عقود فى Glanzer V. Shepard حددت المحكمةبحسم حق المستفيد الرئيسى فى التقاضى مقابـل الحاقهم بالضرر رغما عن أن الواجبات التعاقدية تم مدها فقط بين الاطـــراف المرتبطة بالعقد على الرغم من أن Glanzer V. Shepard لم يضمن المراجع الا أنه تم الاعتراف بوجه عام بأن هناك تأثير هام للمسئولية القانونيـة للمراجع تجاه المستفيدين الرئيسيين •

عموما قضت المحاكم الامريكية بمسئولية المراجع ازاء الغير عن الاهمـال الجسيم على اعتبار أن ذلك الاهمال الفادح يرقى الى مرتبة الغش ويعتبر بمثابة غش اعتبارى أو ضمنى ، فاذا ما أبدى المراجع رأيا بدون وجود أساس فعـــلى لهذا الرأى أو اذا كان هذا الاساس من التفاهـــةبحيث يؤدى الى الاقتناع بأن المراجع ليس لديه ايمــــان حقيقى برأيه فى تلك الحالة ، يعتبر اهمـــال المراجع من الفداحة بحيث يؤدى الى استخلاص وجود نوع من الغش الضـمنى حتى ولو لم يثبت وجود نية مبيتة للخداع ، وفى مثل تلك الاحوال يحـــق للغير الذى أصيب بضرر نتيجة لاعتمادهم على رأى المراجع ، المطالبــــة بتعويض عن كافة الخسائر التى لحقت بهم •

تعتبر قضية Ultramares Corp. V. Touch فى عـام ١٩٣١ من أبرز قضايا الاستئناف بنيويورك المرتبطة بمعالجة هذا الموضوع ، وتتلخـص وقائع تلك القضية فى أن المدعى قدم قروضا مالية الى احدى الشركات اعتمـــادا على رأى المراجع فى القوائم المالية الخاصة بتلك الشركة ، وقد تعرض المدعـــى الى خسارة كبيرة عند ثبت فيما بعد أن الميزانية كانت مضللة ، فبينما أظهرت الميزانية أن صافى حقوق أصحاب المشروع هو مبلغ ١٠٧٠٠٠٠ دولار تبيـــن أنه فى الحقيقة أن الخصوم تزيد عن الاصول بمبلغ ٢٠٠٠٠ دولار ، حـــيث تبين أن قيمة الاصـــول تحتوى على ديون وهمية قيمتها ٩٥٠٠٠٠ دولار ، وقـــد

أخفيت التزامات تبلغ قيمتها ٣٠٠٠٠٠ دولار ، وقد قدم المراجع نسخ عديدة من تقريره الى العميل وكان يعلم بوجه عام أن تلك التقارير سيتم تقديمها الى البنوك والدائنين الاخرين للاطلاع عليها ، وقد قضت المحكمة بأن المراجع ليس ملزما أمام الغير بأن يقوم بعملية الفحص بدون اهمال ، وقد ورد فى أقوال القاضى أن المراجع مسئول أمام عميله فبحكم القانون يعد تقريره بدون غش ، كما أنه مسئول بحكم العقد أن يعده بدرجة عناية مطلوبة من شخص فى مثل مكانته ، والغش يشمل الادعاء بوجود معلومات حيثما لا توجد معلومات ، وبالنسبة للدائنين والمستثمرين الذين قام العميل بتقديم التقرير اليهم فان المراجع أيضا مسئول عن اعداد التقرير بدون غش لان المراجع كان يعلم من الظروف المحيطة بأن العميل لا ينوى الاحتفاظ به لنفسه .

ثم نص الحكم بعد ذلك الى تقرير مبدأ الاهمال الجسيم الذى يعتبر فى حكم الغش الضمنى ، حيث قضى بأن هذا الحكم ليس معناه اعفاء المحاسبين من النتائج التى تترتب على الغش فهو لا يعفيهم من المسئولية اذا تمت عملية المراجعة بدرجة من الاهمال بحيث تبرر الاقتناع بأنهم لم يكن لديهم أى ايمان حقيقى بكفايتها لان ذلك يعتبر غشا أيضا ، فاذا كان هناك تحريف فى البيانات باستهتار او اذا لم يكن لدى المراجع اقتناع حقيقى مخلص برأيه فانه يعد مسئولا أمام الغير ، أما اذا كان هناك خطأ بحسن نية فان المسئولية التعاقدية هى التى تسرى ولا يتم تنفيذها الا بالنسبة لاطراف العقد ولا تسرى فى حق الغير ، فرجل الاعمال العادى الذى يتلقى تقريرا (أى تقرير المراجع) ويتلقى هذا التقرير كفرد من مجموعة كبيرة من المستثمرين المحتملين لا يمكن أن يتوقع أكثر من ذلك ، ويلاحظ أن تلك الجملة الاخيرة توحى بأن وضع المراجع قد يختلف اذا كان لديه علم بأن عملية المراجعة تتم أساسا لصالح طرف ثالث .

وفى قضية H. Rosenblum Inc. V. Adler بالقضاء العالى بنيوجيرسي خرجت المحكمة عن مفهوم المشاركة Privity concept

المحدد فى قضية Ultramres حيث حكمت بأن المحاسبين لا يمكن أن يكونوا مسئولين فقط عن العملاء والمستفيدين الرئيسيين ، وانما أيضا عن أطراف ثالثة يمكن توقعها ، الا أنه فى عام ١٩٨١ قامت محكمة الاستئناف بنيويورك – فى قضية Credit Alliance V. Arthur Anderson باعادة التأكيد على مفهوم المشاركة فى قضية Ultramares .

يلخص الشكل البيانى رقم (٤/١) مسئولية المراجع فى ظل القانون العام تجاه المستفيدين الرئيسيين ، وكما هى الحالة فى المسئولية تجاه العملاء ، يعتبر المراجع مسئولا عن المستفيدين الرئيسيين عند وجود نقص فى العناية المعقولة (الاهمال العادى) ، ويقع على المستفيدين الرئيسيين عبء اثبات الضرر أو الخسارة ، وان القوائم المالية محرفة والاستشارة خاطئة ، وأن هناك اعتماد على تلك القوائم أو الاستشارة ، وكان أداء المراجع معيبا . مرة أخرى تتمثل النقطة الحرجة فى أن المحاكم تقوم بفرض نفس المسئولية على المراجعين تجاه المستفيدين الرئيسيين تماما مثل العملاء .

٤/٣/٣ المستفيدين المتوقعين : Foreseen Beneficiaries

بوجه عام هناك فرق بين المستفيد الرئيسى والمستفيد المتوقع ، مع ذلك فأحيانا مايكون هذا الاختلاف غير واضح حيث أن مفهوم المستفيد المتوقع لم يتم تحديده قضائيا مثلما هو الامر بالنسبة لمفهوم المستفيد الرئيسى .

هناك قضيتين – تم البت فيهما – قدما حالة يمكن الاستناد اليها بالنسبة لكافة الحالات المتضمنة هؤلاء المستفيدين المتوقعين . ففى قضية Rusch factors Inc. V. Levin عام ١٩٦٨ قام المدعى عليه بمراجعة القوائم المالية التى استخدمت لتدعيم طلب الحصول على قرض للشركة من Rusch factors ، وقد أوضحت القوائم بشكل خاطئ أن المقترض قادر على الوفاء بالديون ثم منح القرض ، ثم تم وضع المقترض تحت الحراسة بعد ذلك . ونتيجة لذلك فان Rusch factors رفعت دعوى قضائية ضد المراجع ، نتيجة لاهماله فى اعطاء صورة حقيقية عن المركز المالى

وقد جعلت محكمة The Rhode Island المراجع مسئولا عن الاهمال العادى وقضت بأن Rusch كان مستفيد متوقع • وقد كان صيغة قرار المحكمة واضحة تماما على النحو التالى :

" تعتبر المحكمة أن المحاسب يجب أن يكون مسئولا عن الاهمال المرتبط بتصوير المركز المالى بشكل محرف والذى يعتمد عليه مجموعة من المستفيدين المتوقعين بالفعل بالاضافة الى مجموعة أخرى محدودة من الافراد• طبقا لشكوى المدعى فى الحالة المرتبطة ، فان المدعى عليه علم بأن شهادته كانت ستكون موضع استخدام — وأن الغرض منها يتمثل فى اعتماد الخبراء الماليين لشركة Rhode Island Cor. عليها " •

وقد ارتكز دفاع المراجع أساسا على نقص عملية المشاركة Lack of Privity ، بعبارة أخرى فان Rusch factors لم تكن طرفا موجودا فى العقد •

مما سبق يتضح أن المراجع يعد مسئولا فى ظل القانون العام أمام الطرف الثالث عن الغش والاهمال عندما يكون طرفا مستفيدا نص عليه عقد الاتفاق مع العميل ، كما ورد فى قرار دعوى Ultramares Vs. Touch وعدل فيما بعد مضمون تعريف الطرف الثالث ليشتمل على هوءلاء الذين يمكن للمراجع بدرجة معقولة توقع استخدامهم للقوائم المالية التى قام بفحصها — حالة Rusch factors Vs. Levin وبذلك يكون المراجع مسئولا عن اهماله العادى أمام طرف ثالث معروفا له ، أو آخر كان يجب على المراجع التنبوء باحتمال استخدامه القوائم المالية •

أما بالنسبة للمسئولين عن الغش المتعمد Deceit فما يزال المراجع مسئولا أمام الطرف الثالث — كما هو مسئولا أمام العميل — بصرف النظر عما اذا كان هو الطرف المستهدف من خدمات المراجع أولا ، بشرط أن يثبت اعتماده بدرجة معقولة فى اتخاذ قراراته على القوائم المالية التى فحصها المراجع، وتتمثل عناصر الغش المتعمد كما جاءت فى القانون العام فى أربعة عناصر هى:

تحوير المدعى عليه (المراجع) للحقائق الهامة ، المعرفة بتزوير الحقائق ـ وهذا مايعرف بالخداع Scienter ، حث المدعى على الاعتماد على المعلومات المزورة ، امكانية تبرير اعتماد المدعى على تلك المعلومات ٠

يلخص الشكل البياني رقم (٤/١) مسئولية المراجع في ظل القانون العام تجاه المستفيد من المتوقعين ، ويمكن أن تكون مسئولية المراجع اما عن الاهمال العادى أو الفادح أو الجسيم ، على الرغم أن الاهمال العادى يعكس النظرة الغالبة السائدة ، مع ذلك من الواضح أن المستفيدين المتوقعين يقع عليهم عبء اثبات الخسارة أو الضرر ، وأن القوائم المالية قد حرفت أو أن الاستشارة خاطئة ، وقد تم الاعتماد على تلك القوائم أو الاستشارة وكان أداء المراجع معيبا ٠

٤/٣/٤ الاطراف الثالثة التى يمكن توقعها : Foreseeable third Parties.

يشير هذا الاصطلاح الى الاطراف الثالثة الاخرى التى يعتبر المراجع مسئولا تجاههم ، ويلخص الشكل رقم (٤/١) مدى مسئولية المراجع فى ظل القانون العام عن هؤلاء المستفيدين ، حيث يعتبر المراجع مسئولا عن نقص الحد الادنى من العناية (الاهمال الجسيم) ، تنبع تلك المسئولية من قضية Ultramares Cor. V. Touche ، يقع على الاطراف الثالثة عبء اثبات الضرر أو الخسارة ، ان القوائم المالية محرفة ، الاستشارة خاطئة وأن هناك اعتماد على تلك القوائم والاستشارة وكان أداء المراجع معيبا ٠

٤/٤ المسئولية فى ظل قوانين الاوراق المالية :

The Liability under the Securities Act.

فى عام ١٩٣٣ اختارت أغلب الولايات مايطلق عليه قوانين السماء الزرقاء Blue-Sky laws بهدف تنظيم تداول الاوراق المالية (اسهم وسندات) الا أن تلك القوانين كانت غير فعالة فى تنظيم تبادل الاوراق المالية فيما بين الولايات ، ونتيجة لذلك وبسبب انهيار سوق الاوراق المالية عام ١٩٢٩ ، وادارة الرئيس فرانكلين روزفلت تم سن قوانين الاوراق المالية

وانشاء هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ، وبخصوص مسئولية المراجع فى ظـل قوانين الاوراق المالية فقد حاول الكونجرس جعل المحاسبين وغيرهم مرتبطـين بقوانين الاوراق المالية أكثر مسئولية عن الاطراف الثالثة بالمقارنة بمسئوليتهـم فى ظل القانون العام •

تم انشاء هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية SEC فى ظل قانون تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ ، وقد أصبحت مسئولة عن الاشراف على كل من قانون ١٩٣٤ وقانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ والذى كان يتم الاشـراف عليه عن طريق لجنة التجارة الفيدرالية • ويتمثل المركز الرئيسى للهيئة SEC فى واشنطون ، وهى تتكون من خمسة أعضاء معينين يختار من بينهم رئيس الهيئة ، بالاضافة الى عدد من الاقسام أو المكاتب الادارية والتى يكون من بينها مكتب رئيس الحسابات فضلا عن تسعة فروع اقليمية خلال الولايات المتحـدة الامريكية ، بالاضافة الى ماتشرف عليه الهيئة (قوانين الاوراق المالية) تقـوم الهيئة أيضا بادارة والاشراف على الاتى :

الشركة القابضة للمنفعة العامة ـ قانون ١٩٣٥ The public Holding Company ، وقانون ١٩٣٩ Trust indenture ، وقانون شركة الاستثمار عام ١٩٤٠ ، وقانون مستشارى الاستثمار ١٩٤٠ ، وقانـون الافلاس القومى • وقانون عام ١٩٧٠ لحماية المستثمرين فى الاوراق الماليـة بالاضافة الى قانون عام ١٩٧٧ الخاص بممارسات الفساد الاجنبى •

٤/١/٤ قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ :

The Securities Act of 1933.

هـدف القانون :

يهدف قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ الى تنظيم اصدار وبيع الاوراق المالية الجديدة ، وهذا القانون لا يحكم الاتجار فى تلك تلك الاوراق بعـد توزيعها لاول مرة ، وقد صدر ذلك القانون بغرض ضمان تزويـد جمهـور المستثمرين بالمعلومات الملائمة لتقييم درجة جودة الاوراق المالية التى فـى سبيل صدورها ، بناء على ذلك يمكن اتخاذ قراره فى الاختيار بين البدائـل

المختلفة من الاستثمارات ، كما يحتوى القانون أيضا على نصوص تحرم البيانات الكاذبة والمحرفة ومحاولات الغش فى بيع الاوراق المالية ، بوجه عام الهدف من القانون تزويد المستثمر بجميع الحقائق الاساسية وأن يسود عرض الاوراق المالية للبيع جو بعيد عن الغش •

عملية التسجيـــل :

بموجب هذا القانون تلتزم الشركات التى على وشك اصدار أوراق ماليـة جديدة الى الجمهور بتسجيل تلك الاوراق لدى الهيئة الامريكية لتنظيـم تـداول الاوراق المالية قبل اصدارها لجمهور ، ويتم استيفاء اقــــرار التسجيــل registeration statement حسب النموذج المقرر ويتم التقرير عـــن المعلومات المطلوبة وهى تتضمن :

- طبيعة الوحدة ، تاريخها وهيكل التمويل •
- وصف للاوراق المالية المعروضة وترتيبات عملية الاكتتاب •
- مرتبات المسئولين والمديرين •
- صافى الدخول المتوقعة من الاوراق المعروضة والهدف من استخدامها •
- المعلومات المالية التفصيلية •

ويعتبر اقرار التسجيل وثيقة هامة توضع معظم المعلومـــات الـــواردة بها فى نشرة اكتتاب Prospectus والتى تعتبر نشرة مطبوعة يزود بها كـــل شخص تعرض عليه أى أوراق مالية تم تسجيلها مع الهيئة للبيع ، وتحتـــوى النشرة على نفس المعلومات الواردة فى ملف التسجيل •

ويحتوى اقرار التسجيل ونشرة الاكتتاب على قوائم مالية وبيانات ماليـة اضافية يجب أن يشهد بصحتها محاسب قانوني حيادى •

المراجع الحيـادي : The Independent Auditor

تنبع مسئولية المراجع فى ظل قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ من ارتباطه بعملية التسجيل ، حيث عادة مايقوم المراجـع عند الارتباط باقـــرار التسجيل بما يلى :

١ ـ فحص القوائم المالية بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولـــة والمتعارف عليها •
٢ ـ الاطلاع على اقرار التسجيل بحيث يتم ضمان وجود اتســاق جوهرى مع القوائم المالية •
٣ ـ فحص الوحدات عن الفترة من تاريخ القوائم المالية المراجعة حتى التاريخ الفعال لاقرار التسجيل •
٤ ـ اصدار خطاب للمكتتبين يطلق عليه بخطاب الترضيـــــة Comfort letter ، يناقش هذا الخطاب الايضاحـــات المختارة التى تظهر فى اقرار التسجيل ، ويجب أن يتـــم اعداده بالتوافق مع نشرة معايير المراجعة رقم ٤٩ بعنـــوان خطابات للمكتتبين Letter for Underwriters

القسم الملائـم : Relevant section

معظم الدعاوى القضائية ضد المراجعين فى ظل قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ ترتبط بالقسم رقم (١١) ، الاساس التشريعى لمسئوليـــة أى مراجع تم تضمينها فى القسم (١١ أ) والذى ينص على مايلى :

القسم ١١ (أ)

اذا احتوت قائمة التسجيل على أى بيان غير صحيح لحقيقـــــة جوهرية ، او اذا أغفلت ذكر حقيقة هامة كان ذكرها ضروريا لكـــى لا تكون القوائم المالية مضللة ، يجوز لاى شخص يحصل على تـــلك الورقة المالية أن يقاضى محاسب يكون قد ارتبط اسمه باعداد أوبالشهادة على أى جزء من قائمة التسجيل •

بوجه عام تم تصميم القسم رقم ١١ بهدف حماية المستثمرين المرتقبين عن طريق فرض التزام على أى شخص قام بذكر بيانات غير صحيحة أو أغفل حقائق جوهرية بالارتباط بقائمة التسجيل •

٢/٤/٤ قانون تداول الاوراق المالية عام ١٩٣٤ :

The Securities Exchange Act of 1934.

اذا كان قانون ١٩٣٣ ينظم العرض الاول وبيع الاوراق المالية ، الا أن قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ يقوم بتنظيم الاتجار فى الاوراق المالية التى أصدرت سابقا • فى ظل القانون ١٩٣٤ يجب أن تقوم أى شركة بتسجيل أوراقها المالية والتقرير عنها الى هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية اذا ماكان عدد مساهميها يبلغون ٥٠٠ مساهم أو أكثر أو اذا كانت أصولها تزيد عن ٣ مليون دولار أو أكثر • بوجه عام يتمثل الغرض من هذا القانون فى تنشيط عملية الافصاح الكاف والدقيق عن الحقائق الجوهرية على أساس مستمر •

عملية التسجيل والتقرير الدورى :

The Registartion and Periodic Reporting process.

يجب على الشركات التى تخضع لقانون عام ١٩٣٤ أن تقوم بتسجيل مجموعة الاوراق المالية التجارية ، وأن تقوم بالتقرير عن معلومات مختارة بشكل دورى •

من بين نماذج التسجيل المتاحة للمواقف المختلفة يعتبر النموذج من أكثر النماذج شيوعا ، ويتم استيفاء هذا النموذج عن طريق كل شركة ، وهو نموذج يقدم سنويا الى هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ، وهو بمثابة تقريرا خاصا يتضمن معه القوائم المالية المراجعة والتى تمثل المصدر الرئيسى لمسئولية المراجع فى ظل هذا القانون ، تقوم الشركات التى تستوفى هذا النموذج أيضا باستيفاء نموذج رقم 10-Q وهو عبارة عن تقرير مالى ربع سنوى • يتعين على المنشآت التى تقوم باستيفاء نماذج التسجيل

بخلاف نموذج رقم 10-K يجب على جميع المنشآت ـ وبغض النظر عن نمـــوذج التسجيل الذى يتم استيفاؤه ـ أن تقوم باستيفاء نموذج رقم 8-K وهـــو النموذج المالى الذى يجب أن يستوفى خلال ٥٠ يوم بعد حدوث حدث جوهرى معين • من خلال تلك التقارير المختلفة يوفر القانون (١٩٣٤) بفعاليـــة افصاح مستمر للاطراف المعنية •

المراجع الحيادي : The independent auditor

تنشأ مسئولية المراجع فى ظل قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ من ارتباطه بعملية الافصاح • يعتبر المراجع عادة أكثر ارتباطا بكل من النموذج 10-K والنموذج 10-Q ، لذلك فان أغلب الدعاوى القضائية ضد المراجـــع تنتج من ارتباطه بتلك النماذج •

الاقسام الملائمة : Relevant sections

ترتبط معظم الدعاوى القضائية ضد المراجعين فى ظل القانون ١٩٣٤ أما بالقسم ١٠ (ب) أو القسم ١٨ •

القسم ١٠ (ب)

يحظر قانونا على أى شخص استخدام أى وسيلة أو رابطـــة ـ بشكل مباشر أو غير مباشر ـ الاتجار فى أوراق مالية •

وقد أصدرت هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية فى ظل القسم رقـــم ١٠ (ب) القاعدة رقم ١٠ب ـ ٥ بعنوان استخدام وسائل خادعة والتى تنص على ما يـلى :

القاعدة ١٠ب ـ ٥

لايجوز قانونا لاى شخص سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، من خلال وسائل الاتصال المختلفة أن :

- يستخدم أى وسيلة أو مخطط أو طريقة احتيالية للغش .
- يذكر بيانا غير صحيحا عن حقيقة جوهرية أو يغفل ذكر حقيقة هامة ضرورية لازالة الغموض عن التقارير المالية .
- يمارس أى عمل يعتبر من أعمال الغش أو الخديعة على أى شخص فيما يتعلق بشراء أو بيع أوراق مالية .

بوجه عام يعتبر القسم ١٠ب) والقاعدة ١٠ب ـ ٥ ضوابط ضد الغش تم تصميمها لحماية مشترى وبائعى الاوراق المالية ضد الغش والخداع عن طريق المراجع أو أى شخص آخر .

يعتبر القسم رقم (١٨) من القانون ١٩٣٤ من ضوابط الافصاح التى تنص بدورها على :

القسم رقم (١٨)

أى شخص سوف يقوم بعمل أو يؤدى الى عمل أى بيان أو ايضاح فى أى طلب ، تقرير أو مستند يتم استيفاؤه والذى اعتبر مزيف أو مضلل بالارتباط بأى حقيقةجوهرية ، سيكون مسئولا عن أى شخص (لايعلم أن مثل هذا البيان أو التصريح كان مزيفا أو ضللا) يقوم بالاعتماد على هذا البيان ، وسوف يقوم بشراء أو بيع الورقة المالية عند سعر تأثر بمثل ذلك البيان أو التصريح ، وقد الحق به خسائر نتيجة هذا الاعتماد ، مالم يثبت الشخص المرفوع ضده الدعوى القضائية أنه قد تصرف بحسن نية ولم يكن لديه علم بأن مثل ذلك البيان كان مزيفا أو مضللا .

تم تصميم القسم رقم (١٨) بغرض حماية المشترين والبائعين من القوائم المزيفة والمضللة ٠

٣/٤/٤ المسئولية التشريعية : Statutory Liability

يكون المراجع مسئولا تجاه مشترى الاوراق المالية فى ظل قانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ لارتباطه بعملية التسجيل ، كما أنه يعتبر مسئولا تجاه مشترى وبائعى الاوراق المالية فى ظل قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ لارتباطه بعملية الافصاح ٠

مسئولية المراجع فى ظل قانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ ـ القسم ١١ :

Liability: 1933 Act, Section 11 .

فى ظل القسم ١١ من القانون ١٩٣٣ يمكن أن يكون المراجع مسئولا عن أى مشترى للاوراق المالية المحددة فى قائمة التسجيل ، على سبيل المثال النموذج S-1 يجب أن ترتكز الدعاوى القضائية للمشترى على البيان أو التصريح الجوهرى المزيف أو المضلل داخل قائمة التسجيل ٠

يلخص الشكل رقم (٢/٤) المسئولية التشريعية للمراجع تجاه مشترى الاوراق المالية فى ظل القسم ١١ من هذا القانون ٠ حيث يعتبر المراجع مسئولا عن نقص العناية المعقولة (الاهمال العادى) ، وعلى النقيض من القانون العام فان المراجع يتحمل عبء اثبات أن : (١) اضرار أو خسائر المشترى ناتجة من الاعتماد على المعلومات بخلاف التى يتضمنها ملف التسجيل أو (٢) أن المراجع قد تصرف بحسن نية أو أدى واجبه باخلاص ويشار لذلك بالاتقان الواجب ، ويعتبر ذلك الدفاع المختار للمراجع نظرا للصعوبة الجمة المرتبطة باثبات موضوع الاعتماد على المعلومات الاخرى ٠ من ناحية أخرى فان المدعى (المشترى) يتحمل عبء اثبات الخسارة أو الضرر بالاضافة الى أن القوائم المالية محرفة أو أن الاستشارة خاطئة ٠

ولا شك أن أهم القضايا المرتبطة بمسئولية المراجع فى ظل القسم ١١ من قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ كانت قضية Escott V. Barchris construction Cor. Bar Chris ، والتى رفعت عن طريق مشترين لسندات شركة Bar Chris ضد المديرين وبيوت ضمان الاكتتاب فى الاوراق المالية والمراجعين ، فبعد اصدار السندات أفلست الشركة ، وقد ذكر المدعون فى ادعائهم أن قائمة التسجيل الخاصة بالسندات احتوت على بيانات جوهرية غير صحيحة كما تم اغفال بيانات جوهرية بها ، وقد رد المدعى عليهم على ذلك بأنهم بذلوا درجة العناية الواجبة ، وقد وجدت المحكمة أن قائمة التسجيل كانت غير صحيحة ومضللة وأنه مع بعض الاستثناءات البسيطة لم يستطع المدعى عليهم جميعا اثبات دفاعهم بأنهم بذلوا درجة العناية الواجبة ، كما وجدت المحكمة أيضا أن المراجع لم يتقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وقد انتقدت المحكمة بصفة خاصة سلوك المراجع فى فحص مايسمى S-1 Review — وهو مايعبر عن عملية فحص خاصة يقوم بها المراجع بعد اكمال عملية المراجعة بفترة من الزمن وقبل تاريخ سريان قائمة التسجيل المودعة مع هيئة تنظيم الاوراق المالية ، ففى مثل هذا النوع من الفحص يبحث المراجع عن أى أدلة بشأن الاحداث التى تقع بعد تاريخ المراجعة والتى قد تجعل قائمة التسجيل المودعة مضللة ، وقد انتقدت المحكمة سلوك المراجع فى اعتماده بدرجة زائدة عن الحد على اجابات موظفى الادارة على الاسئلة الموجهة اليهم خلال فترة الفحص ، وفى عدم محاولته تتبع صحة هذه الاجابات . وقد أوضحت المحكمة أن مسئولية المراجع عن الاهمال لا تقاس بمعايير المراجعة المتعارف عليها بواسطة المهنة ، ولكنها مبنية على عدم توصيل المعلومات الى المستثمرين العاديين نتيجة لتقرير بيانات غير صحيحة أو حذف بيانات جوهرية .

قرار المحكمة لم يحدد فقط المسئولية الكاملة على المراجع تجاه الاهمال العادى فى ظل قانون عام ١٩٣٣ ،وانما أيضا حثت على اصدار نشرة عن اجراءات المراجعة والتى أصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين تحت رقم (٤٧) بعنوان الاحداث اللاحقة Subsequent events (قسم رقم ٥٦٠) .

مسئولية المراجع في ظل قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ القسم ١٠ب، القاعدة ١٠ب ــ ٥

Liability, 1934 Act, Sec. 10 (b), Rule 10 b-s.

يعتبر نطاق مسئولية المراجع بموجب قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ ــ القسم ١٠ (ب) واسع جدا ، حيث يمكن للمدعى (المشـتـرى أو البائع) أن يقاضى المراجع تأسيسا على أى بيان مزيف أو مزور ، سواء تم استيفاء هذا البيان مع هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية أم لا • لذلك فان المراجع لا يعتبر مسئولا عن الاهمال العادى ــ كما سيتضح من الفقــرات التاليــة •

يلخص الشكل البيانى رقم (٢/٤) المسئولية التشريعية للمراجع تجاه مشترى أو بائعى الاوراق المالية فى ظل القسم ١٠ (ب) والقاعدة ١٠ب ــ ٥• على النقيض من القسم ١١ من قانون الاوراق المالية عام ١٩٣٣ ، يعتبــر المراجع مسئولا بموجب قانون عام ١٩٣٤ عن نقص الحد الادنى من العنايـة (الاهمال الفادح والجسيم) ، وليس نقص العناية المعقولة (الاهمال العادى) ، يقع على المدعى (المشترى أو البائع) عبء اثبات ونوع الضرر أو الخسارة، وان القوائم المالية قد حرفت أو أن الاستشارة خاطئة ، وان هناك اعتماد قد تـم على تلك القوائم أو الاستشارة كما كان أداء المراجع معيبا •

لم تكن المحاكمة متسقة وعلى اتفاق بشأن قضية السلوك المهمل فــى ظل القسم ١٠ (ب) والقاعدة ١٠ب ــ ٥ • على الرغم من أن قضـيــة Ernst & Ernst V. Hochfelder عام ١٩٧٦ ساعدت على الحد من تــلك المشكلة وحسمها • وتتعلق هذه القضية بأحد مكاتب المحاسبة الذى كان يقـوم بمراجعة حسابات شركة سمسرة فى الاوراق المالية خلال عام ١٩٤٦ الــى ١٩٦٧ ، وفى عام ١٩٦٨ ذكر رئيس مجلس ادارة الشركة ــ الذى كان يمتلك ٩٢٪ من أسهم الشركة فى مذكرة تركها بعد انتحاره ــ بأن الشركة مفلســة نتيجة تلاعبه فى حسابات بعض المستثمرين ، وقــد أقنع رئيس مجلـس الادارة المستثمرين بأن يرسلوا شيكاتهم باسمه شخصيا أو ايداعها فى حساب خاص باسمه

فى أحد البنوك على أن يقوم هو بعد ذلك باستثمار هذه الاموال لهـم فـى حسابات ضمانات خاصة تغل عائدا مرتفعا ، وكانت جميع تلك الشيكات تعنوان باسمه شخصيا أو لعنايته فى الفترة من عام ١٩٤٦ حتى عام ١٩٦٦ ، وكانت تعليمات رئيس مجلس ادارة الشركة للموظفين المسئولين عن البريد ،بالشركـة تقضى بعدم فتح أى خطابات واردة باسمه أو لعنايته وأن تسلم هذه الخطابات له شخصيـا ٠

ولم تكن هناك فى الحقيقة حسابات ضمانات خاصة ، وبمجـرد تسلم الشيكات كان رئيس مجلس الادارة يستخدمها لاغراضه الخاصة ، ولم تظهر دفاتـر الشركة هذه الحسابات الخاصة ، كما لم تظهر أيضا فى القوائم المودعة مـع هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ٠ وقد قام المستثمرون الذين اختلســت شيكاتهم بواسطة رئيس مجلس الادارة المستثمر برفع هذه الدعوى ضد المراجـع بموجب أحكام المادة ١٠ من قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ وتعليمات هيئة تداول الاوراق المالية المرتبطة بتلك المادة ٠ وقد تأسست الدعوى علـى اهمال المراجع لعدم تمشى عملية المراجعة مع معايير المراجعة المتعـــارف عليها ، وعلى الرغم من عدم اعتماد المستثمرين على القوائم المالية التى فحصهـا المراجع ، الا أن الدعوى المرفوعة منهم ادعت بأنه لو كان المراجع قد قـام بواجبه لاكتشف أن القاعدة التى وضعها رئيس مجلس الادارة بعدم فتح البريـد الوارد باسمه هى اجراء غير سليم ، وان ذلك كان سيؤدى حتما الى فحـص أنشطة رئيس مجلس الادارة والى اكتشاف مخطط الغش الذى وضعه أو منـــع حدوثه ، ولم يقرر الادعاء بأن المراجع مشترك فى عملية الغش ، ولكنه قـرر فقط أن المراجع أهمل فى القيام بعمليـة مراجعة سليمة نتيجة لعدم اكتشافـه أحد نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخليـة والتى مكنت رئيس مجلس الادارة من تنفيذ مخطط الغش ٠

وقد قامت المحكمة الجزئية الفيدرالية التى نظرت الدعـوى برفضها ، وقضت بأن المراجع قد قام بعملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، ولكن محكمة الاستئناف قضت بعد ذلك بأن على المراجع واجب التحرى عـــن

نظام الرقابة الداخلية المرتبط بالشركة ، وأن المستثمرين هم المستفيدون بهذا الواجب ، والذى يرتبط باظهار أى غش جوهرى يتم اكتشافه خلال عملية الفحص ٠

وباستئناف الحكم مرة أخرى رفضت المحكمة العليا الامريكية الدعوى ، وقضت بأن أى دعوى للمطالبة بتعويض بموجب المادة ١٠ من قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ والقاعدة المرتبطة به الصادرة عن هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية لا يعتد بها فى حالة عدم وجود نية الخداع أوالتضليل أو التحايل من جانب المراجع ، وقضت المحكمة بأنه بدون وجود نية مبيتة للخداع أو لاظهار بيانات كاذبة من جانب المراجع فلا يمكن اقامة الدعوى ضده بموجب أحكام قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٧٤ ، وقضت المحكمة بأنه فى حالة الادعاء بوجود اهمال عادى فلا توجد مسئولية مدنية تجاه الغير بموجب أحكام قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ ٠

بوجه عام فان تلك القضية قد قللت من مسئولية المراجع تجاه الغير بحيث أصبحت بموجب قانون عام ١٩٣٤ تقارب مسئوليته تجاههم فى ظل القانون العام ، فالاهمال العادى لتقرير مسئولية المراجع تجاه الغير لا يكفى وحتى يكون المراجع مسئولا فلابد من وجود غش أو اهمال جسيم يرقى لمرتبة الغش ٠

مسئولية المراجع فى ظل قانون عام ١٩٣٤ ـ القسم ١٨ :

يعتبر نطاق المسئولية القانونية للمراجع فى ظل قانون عام ١٩٣٤ ـ القسم (١٨) ضيق مقارنة بتلك المسئولية فى ظل القسم ١٠ (ب) ، حيث يمكن رفع الدعوى فقط بالارتباط بوجود اقرارات أو تصريحات زائفة تم استيفائها مع هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ، فى حين يمكن أن تتأسس الدعوى فى ظل القسم ١٠ (ب) على أى اقرارات أو قوائم زائفة ولم يتم استيفائها ٠

يلخص الشكل رقم (٢/٤) المسئولية التشريعية للمراجع تجاه مشترى وبائعى الاوراق المالية فى ظل القسم ١٨ ، ففى ظل القسم ١٠ (ب) يعتبر المراجع مسئولا فى ظل القسم (١٨) عن نقص الحد الادنى من درجة العناية (الاهمال الجسيم أو الفادح) • يقع على المدعى (المشترى أو البائع) عبء اثبات الضرر أو الخسارة ، وبأن القوائم المالية قد حرفت أو أن الاستشارة خاطئة ، وقد تم الاعتماد على القوائم أو الاستشارة • على النقيض من القسم ١٠ (ب) يجب أن يقوم المراجع باثبات الاتقان الواجب ـ وهذا يعنى ـ أنه قد تصرف بحسن نية وباخلاص وبدون أن يعلم أن تلك القوائم كانت زائفة أو مضللة •

الاختلافات فيما بين قانون عام ١٩٣٣ ، وعام ١٩٣٤ :

تطبق قوانين الاوراق المالية على مواقف مختلفة ، حيث يطبق قانون عام ١٩٣٣ على التوزيع الاولى للاوراق المالية (أسهم أو سندات) التى تصدرها الشركات الى الجمهور ، بينما يطبق قانون عام ١٩٣٤ على البيع الاولى والمتاجرة فى الاوراق المالية بأسواق الاوراق المالية ، يمكن بيان الاختلافات فيما بين القسم ١١ من قانون عام ١٩٣٣ ، والاقسام ١٠، ١٨ من قانون عام ١٩٣٤ على النحو التالى :

١ ـ المدعى •
٢ ـ اثبات الاعتماد على القوائم المالية الزائفة أو المضللة •
٣ ـ مسئولية المراجع عن الاهمال العادى •

يمكن تلخيص تلك الاختلافات فى الشكل رقم (٣/٤) •

شكل رقم (٤/ ٣)

ملخص عن الاختلافات فى الاقسام الرئيسية

لقانونى عام ١٩٣٣ ، ١٩٣٤

البنـــد	قانون عام ١٩٣٣	قانون عام ١٩٣٤
ـ المدعـى	ـ أى شخص يحصل على الورقة المالية .	ـ اما المشـترى أو البائع للورقة المالية .
ـ يجب أن يثبـت المدعى الاعتماد .	ـ لا	ـ نعم
ـ يعتبر المدعى عليه مسئولا عن الاهمال العادى .	ـ نعم	ـ لا

<u>مسئولية المراجعة المدنية فى ظل القانون العام والقانون التشريعى</u> :

يوضح الشكل البيانى رقم (٤/ ٤) الظروف التى يكون فيها المراجع مسئولا عن الاهمال أمام العميل والطرف الثالث ، وكذلك الموقف القانونى للمراجع فى ظل كل من القانون العام والقانون التشريعى ، كما يوضح هذا الشكل أوجه الاختلاف الرئيسية بين مسئولية المراجع المدنية فى ظل القانون العام والقانون التشريعى على النحو التالى :

ـ فى ظل القانون العام تكون حقوق كل من العميل والطرف الثالث المستفيد أكثر شمولية من حقوق الطرف الثالث ، وبصفة خاصة ـ يجب على الطرف الثالث أن يثبت الاهمال الفادح حتى يمكنه استرداد الخسائر من المراجع، هذا بينما يجب على العميل والطرف الثالث المستفيد أن يثبت فقط الاهمال العادى ، وعلى النقيض من ذلك ، ففى ظل القانون التشريعى لا توجد أية تفرقة بين حقوق أى من المجموعتين حيث يمكن لاى منهم مقاضاة المراجع .

ـ فى ظل القانون العام ـ يقع عبء اثبات اهمال المراجع على المدعى سواء كان العميل أو الطرف الثالث ، بينما فى ظل القانون التشريعى

يقع على المراجع عبء اثبات عدم اهماله ، وبجانب ذلك ليس من الضرورى فى ظل قانون عام ١٩٣٣ أن يثبت المدعى اعتماده على القوائم المالية المضللة أو أسباب الخسائر التى لحقت به ، الا اذا كان ذلك بعد صدور قائمة دخل عام كامل انقضى منذ تسجيل الاصدار الجديد لدى هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ٠

شكل رقم (٤/٤)
مسئولية المراجع المدنية فى ظل
القانون العام والقانون التشريعى

القانون العام		القانون التشريعى	
العميل والطرف الثالث المستفيد	الطرف الثالث	العميل وأى طرف ثالث مشترى	
		قانون عام ١٩٣٣	قانون عام١٩٣٤
مقومات الدعوى القضائية اذا ماثبتت			
- قوائم مالية مضللة	- قوائم مالية مضللة	- قوائم مالية مضللة	- قوائم مالية مضللة
- الاعتماد عليها	- الاعتماد عليها	- الضرر (الخسائر)	- الاعتماد عليها
- الضرر (الخسائر)	- الضرر (الخسائر)		- الضرر (الخسائر)
- الاسباب	- الاسباب		- الاسباب
- أهمال المراجع	- الاهمال الفادح للمراجع (غش فعلى أو ضمنى) ٠		
- نقض العقد			
دفاع المراجع			
- بذل العناية المهنية الواجبة ٠	- بذل العناية المهنية الواجبة ٠	- بذل العناية المهنية الواجبة ٠	- بذل العناية المهنية الواجبة ٠
		- عدم وجود الاسباب	- عدم الدراية بتحوير القوائم المالية٠
عبء اثبات الاهمال			
- المدعى	- المدعى	- المدعى عليه (المراجع)	- المدعى عليه (المراجع)

٥/٤ المسئولية الجنائية : Criminal Liability

اذا كانت أغلب القضايا المرفوعة ضد المراجع تنطوى على تعويض المدعى عن قيمة الخسائر الناتجة عن المسئوليات المدنية ، فان المسئوليات الجنائية تنشأ عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع • هذا ويمكن أن يكون المراجع مسئولا جنائيا فى ظل عدة قوانين فيدرالية ، متضمنا قانون الاوراق المالية لعام ١٩٣٣ (القسم ٢٤) ، قانون تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ (القسم ٣٢ "أ") ، القانون الفيدرالى للقوائم المالية الزائفة ، والقانون الفيدرالى لغش البريد • بوجه عام تنطوى الجريمة على كل من الفعل والنية الاجرامية، ويمكن استنتاج النية من حقائق الحالة حيث يفترض أن المتهم يهدف الى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة الفعلية •

بوجه عام تعتبر المخالفات المتعمدة لنص القانون جريمة ، يعتبر المراجع بموجب القسم ٢٤ من قانون عام ١٩٣٣ مسئولا جنائيا عند القيام بشكل متعمد بتقديم بيان أو بتصريح زائف أو حذف حقيقة جوهرية مرتبطة بقائمة أو بيان التسجيل •

" ان أى شخص يتعمد مخالفة نصوص القانون أو أى تعليمات أو اجراءات أصدرتها الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية ، أو أى شخص يتعمد عمل مزاعم غير حقيقية بخصوص حقائق هامة أو اغفال حقائق هامة يجب أن يحتويها اقرار تسجيل الاوراق المالية أو يجب الافصاح عنها حتى يمكن ازالة الغموض " •

أيضا يحرم المراجع جنائيا بموجب القسم ٣٢ (أ) من قانون عام ١٩٣٤ اذا ما تعمد أى شخص مخالفة أى من نصوص القانون أو أى تعليمات أو اجراءات ، أو أى شخص يتعمد تزوير أى بيانات أو كتابة ملاحظات وتفسيرات مضللة على طلب أو تقرير أو مستند يجب تقديمه وفقا لهذا القانون •

وغنى عن القول فان الجزاءات الجنائية التى تقع على كل من يخالف أيا من هذين القانونين هو دفع غرامة — بعد أن يتم ادانته — لا تزيد عن ١٠٠٠٠ دولار أو يسجن لمدة لا تزيد عن خمسة سنوات أو كلاهما .

أيضا ينص القانون الفيدرالى على فرض عقوبات جنائية لمن يدلى متعمدا ببيانات كاذبة أو يتآمر مع أخرين للادلاء ببيانات غير صحيحة أو مضللة فى أى وثائق تودع مع هيئة أو وكالة حكومية فيدرالية ، كما أن ارسال قوائم مالية مضللة بالبريد قد تجعل المراجع يقع تحت عقوبات جنائية ينص عليها القانون .

وتعتبر من أبرز القضايا الجنائية ضد المراجعين هى تلك التى حكم فيها عام ١٩٦٩ ، وهى قضية United states V. Simon وهى معروفة باسم قضية Continental Vending ، وهى مرتبطة بكل من القسم ٣٢ (أ) لقانون عام ١٩٣٤ بالاضافة الى القانون الفيدرالى للغش بالبريد .

كان موضوع القضية مرتبط بمخطط معقد قام بموجبه رئيس مجلس ادارة الشركة Harold Roth — والذى كان يمتلك ربع أسهم الشركة — باقتراض مبالغ كبيرة من الشركة ليستخدمها فى أنشطته الخاصة فى سوق الاوراق المالية ، وقد بدأ الاقتراض فى منتصف عام ١٩٥٧ يتم عن طريق احدى الشركات التابعة (وهى شركة Valley Commerical) حيث كان رئيس مجلس الادارة يمتلك جزء من أسهمها ويقوم بادارتها بالكامل ، فكانت الشركة الام تقرض الشركة التابعة وكانت بدورها تدفع النقود المقترضة لرئيس مجلس الادارة .

وعند مراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة الام بلغت المبالغ التى اقترضها رئيس مجلس الادارة — عن طريق الشركة التابعة — مبلغ ٣٫٥ مليون دولار ، وقبل اصدار تقرير المراجعة علم مندوبو مكتب المراجعة — مكتب كوبر كوليبراند آلان — أن القرض لا يمكن سداده بواسطة الشركة التابعة المقترضة، حيث أن رئيس مجلس الادارة لا يمكنه سداد المبلغ للشركة التابعة . وتم الاتفاق على أن يقوم رئيس مجلس الادارة — بعد موافقة المراجعين — بايداع أوراق مالية كافية لضمان القرض ، الا أن الاوراق المالية التى كان يمتلكها

رئيس مجلس الادارة كانت تتكون بصفة أساسية من أوراق الشركة الام نفسها ، على الرغم من ذلك فان قيمة الاوراق المودعة كانت تقل عن قيمة القرض ، ولتلافى هذا قامت الشركة الام بعمل مقاصة بين أوراق دفع مطلوبة للشركة التابعة (والتى تم خصمها لدى البنوك) قيمتها مليون دولار وبين مبلغ القرض ، وبذلك زادت قيمة الضمان عن مبلغ القرض ، هذا وقد احتوى تقرير المراجع الخالى من التحفظات على القوائم المالية الخاصة بالشركة الام عن السنة المالية المنتهية فى ٦٢/٩/٣٠ على الملحوظة التالية :

" المبلغ المستحق على شركة ------- (شركة تابعة يساهم فيها ويديرها ويشترك فى عضو مجلس ادارتها السيد -------) تسرى عليه فوائد بمعدل ١٢٪ سنويا ، وهذا المبلغ مطروحا منه رصيد أوراق الدفع المستحقة لتلك الشركة مضمون بالتنازل للشركة الام عن حقوق الشركة التابعة فى بعض الاوراق المالية القابلة للتداول ، وفى ١٦ فبراير ١٩٦٣ كانت قيمة هذه الحقوق السوقية تزيد على صافى قيمة المديونية المطلوبة " .

من الواضح أن عمل مقاصة بين مديونية الشركة التابعة وأوراق الدفع المستحقة لها لم يكن سليما ، وذلك بسبب خصم تلك الاوراق ، فبعد الخصم أصبح الدائن هو البنك وليس الشركة التابعة ، ورغم أن الملحوظة أشارت الى قيمة الاوراق المودعة كضمان فى تاريخ التقرير الى أنها لم تشر الى زيادة مبلغ القرض من ٥ر٣مليون دولار الى ٩ر٣ مليون دولار .

وقد اتهم النائب العام المراجعين بالتآمر عمدا لارتكاب غش جنائى باصدار تقرير نظيف عن قوائم مالية مضللة ، ولم تكتف النيابة العامة بتقرير أن المقاصة بين المديونية وأوراق الدفع لم يكن سليما ، ولكنها قررت أيضا أن وصف الاوراق المالية المودعة كضمان لم يكن كافيا وذلك بسبب الفشل فى اظهار أن جزء كبيرا من الاوراق المودعة كان من أوراق الشركة المقرضة ذاتها ، وقد اعترف المراجعون بخطئهم فى اجراء المقاصة ، ولكنهم ادعوا أن ذلك لم يكن جوهريا وأن الخطأ لم يكن مقصودا ، وقد ادعى المراجعون أيضا أن عملية المراجعة تم أداؤها بطريقة سليمة وأن اعداد التقرير تم وفقا لمبادئ المحاسبة

المتعارف عليها ، وقد تركزت المناقشات فى القضية على كفاية الافصاح بواسطة المراجعين عن القرض والضمان المقدم وعلاقة ذلك بالشركة الام والشركة التابعة ورئيس مجلس الادارة ، ومسئولية المراجعة عن كشف أى انحراف من جانب الادارة قد يكون له تأثير سلبى على القوائم المالية ، وقد قدم المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين مذكرة الى المحكمة ادعى فيها أن المحكمة كانت تحاول تطبيق معايير عامة الناس بدلا من أن تنظر الى الميزانية بمعايير المحاسبين ، وخلال المحاكمة استدعى الطرفان خبراء كشهود للشهادة بما اذا كانت عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وقد اختلف الخبراء ليس فقط على المعايير المناسبة ، ولكنهم اختلفوا أيضا فى مدى التقيد بها .

وقد ذكر القاضى — عند اصدار تعليماته الى المحلفين — أن الاختبار الاساسى هو ما اذا كانت القوائم المالية فى مجموعها تظهر بعدالة المركز المالى للشركة ونتائج أعمالها ، وتلك العدالة يجب أن يكون لها السيادة على التقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، فتلك المعايير قد يكون لها بعض الاقناع ولكنها ليست ملزمة ونهائية ، وقد أكدت المحكمة أيضا أن عدم الافصاح المتعمد لبعض المعلومات قد يكون غشا جنائيا ، والدرس المستفاد من هذه القضية هو أن المحاكم وهيئة تداول الاوراق المالية تتطلب من المحاسبين مستوى عاليا من الاداء عند توصيل المعلومات الى مستخدمى القوائم المالية ، فيجب على المحاسب أن ينظر الى تلك القوائم على أنها وثائق توصيل معلومات ، فالقانون الاول للمحاسب يجب أن يكون الافصاح العادل والعرض العادل وليس التقيد بمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

لا شك أن تلك القضية قد فرضت على المراجع مسئولية الافصاح عن معاملات العميل موضع شكه اذا كان هنالك مايؤيد اعتقاده بأن الشركة تخدم أولا أغراض المدراء المساهمين بدلا من تحقيق مصالح كافة حملة الاسهم ، حيث اعترفت القضية بالفرق بين أهداف المدراء العاملين بالشركة وأهداف باقى المستثمرين فيها ، ويكون المراجع مخالفا للقوانين الفيدرالية ، ومسئولا جنائيا عن عدم تبليغه لاستغلال المدراء بالشركة كوسيلة لتحقيق أهدافهم الخاصة .

نتيجة لتلك القضية تم اصدار نشرة معايير المراجعة عن معنى العـــرض بشكل عادل Present fairly ، حيث تمثلت النتيجة الرئيسية لتلك النشرة فى أن حكم المراجع عن عدالة العرض يجب أن يتم تطبيقها داخل اطار مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها • بالاضافة لذلك فقد تم اصدار نشرة معايير مراجعة عن مسئوليات المراجع عن عمليات الاطراف ذات العلاقة بالشركة •

٦/٤ المعايير المهنية وقرارات التنظيمات القانونية والفنية فى الدعاوى القضائية ضد المراجعين :

١/٦/٤ المعايير المهنية والقرارات القانونية :

Professional Standards and Legal Decisions.

يوجد اختلاف فى الرأى فيما بين المجمع الامريكى للمحاسبين القانونييـــن AICPA، وهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية SEC والمحاكم بخصوص الاهميـــة النسبية للمعايير المهنية المرتبطة بالقرارات القانونية ، يعتبر التعرف على تلك الاختلافات أمرا مفيدا فى فهم المناخ القانونى الحالى •

أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين النشرات التالية المرتبطـــة بأهمية المعايير المهنية وشمول شهادة الخبير expert testimony المرتبطـــة بالمعايير :

- يتم قياس معيار التوصيل عن طريق مبادىء المحاسبة المقبولـــــة والمتعارف عليها ومعايير المراجعة المتعارف عليها ، وفى غياب تلك القواعـــد يتم القياس عن طريق شهادات الخبراء (المحاسبين القانونيين) •

- لا يختص المحكمون ابدا (أو المحاكم فى حالة المحاكمة بـــدون التحكيم) بالبت فى موضوع المعيار المهنى •

على النقيض من ذلك تتخذ هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية المواقــف التالية عن المعايير المهنية وشهادة الخبير للمراجعين :

ـ يتحمل المراجع مسئولية الابلاغ بفعالية عن المعلومات الجوهرية بفعالية عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها بالاضافة الى معايير المراجعة المتعارف عليها .

ـ اذا ماتبين وجود نقص فى مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ومعايير المراجعة المتعارف عليها ، من ثم فان الهيئة لن تتردد فى تطبيق سلطتها بشأن تحديد معايير أداء ذات مغزى بغض النظر عن شهادة الخبير المرتبطة بالمعايير المهنية .

يتطلب موقف الهيئة SEC الابلاغ الفعال عن المعلومات الجوهرية حتى يتم اخطار المستثمر العادى بشكل صادق وعادل .

يمكن الاشارة عن موقف المحاكم المرتبط بتلك الامور على النحو التالى:

" حيث أن المهنة قد حددت معايير مراجعة متعارف عليها بشكل محدد للتعامل بشكل معقول مع المشكلة المرتبطة ، فانه سوف يتم الحد من الواجب المهنى للتوافق مع المعيارا اذا ماتم ابلاغ القوائم المالية الناتجة بشكل عادل وصادق للمستثمر . حتى لو فشل المراجع فى اتباع المعايير المهنية ، يتم فرض المسئولية فقط عندما تسبب تلك القوائم ضررالى المدعى ، مع ذلك فعندما تسبب تلك المعلومات الماليةالخسائر ، فان المحاكم لن تتردد على اتخاذ عقوبات ضد المراجع على الرغم من وجود دليل قوى عن الاتساق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها .

حيث أن تطبيق معايير المراجعة يستلزم وجود خبرة فى تقييم واختبار نظم الرقابة الداخلية ، المعاينة الاحصائية للعمليات المالية بالاضافة الى الحصول على دليل اثبات صالح ـ فان شهادة الخبير سوف تكون قاطعة وحاسمة . مع ذلك فعندما يكون توصيل النتائج هو الموضوع المرتبط ، فان شهادة الخبير بأن التوصيلقد تم بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة المتعارف عليها ـ سوف تكون مقنعة ولكنها لن تكون قاطعة وحاسمة .

٢/٦/٤ تجنب الدعاوى القضائية ضد المراجعين :

Avoidance of Litigation.

أدى تصاعد الدعاوى القضائية ضد المراجعين (تماما مثل الاطباء أو المحاسبة) فى السنوات الاخيرة الى تغيرات جوهرية فى مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ، فبجانب الخسائر الطائلة التى لحقت مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة بالولايات المتحدة الامريكية ، عانت المهنة من اضرار فقد ثقة الجمهور فيها ، وردا على ذلك بجانب دوافع أخرى ، شكل المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة مسئوليات المراجع والتى أصدرت تقريرين هما تقرير لجنة كوهين ، وتقرير لجنة تريدواى السابق الاشارة اليهما ، واللذين تضمنا مجموعة من الاقتراحات البناءة التى تهدف الى استرداد ثقة الجمهور بالمهنة ، على أمل أن يكون لها أثرا فعالا على ممارسة المراجعة الحيادية .

كما قامت المهنة -- استجابة الى الدعاوى القضائية - باتخاذ الخطوات اللازمة لبث الروح المهنية فى ممارسيها ، حيث وضعت مجالس المحاسبة والمراجعة القانونية بالولايات المختلفة حدا أدنى للمستوى التعليمى الذى يجب توافره لدى هؤلاء المتقدمين لمزاولة المهنة ، كما أن أغلب الولايات تلزم ممارسى المهنة مواصلة تعليمهم المهنى حتى يمكنهم الاستمرار فى ممارستها ، وبجانب ذلك وضعت المهنة معايير الرقابة على جودة الاداء التى تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية .

ولا شك أن العقوبات القضائية المفروضة على المحاسبين والمراجعين القانونيين قد دعت الى اعادة فحص وتطوير معاييرها الفنية وتأكيد الالتزام بها ، فعلى سبيل المثال تم تعديل معايير آداب وسلوك المهنة وتشديد اجراءات الرقابة على جودة عمل المراجع بواسطة نظيره بمكاتب المحاسبة والمراجعة الاخرى .

وقد كشف تحليل الدعاوى القضائية عن مجموعة من الضوابط الوقائية التى اتخذها المحاسبون القانونيين لتجنب تصاعد العقوبات القضائية ضدهم ، يمكن ايجازها على النحو التالى :

١ ـ استخدام خطابات التعاقد Engagement letters لكافـــــة الخدمات المهنية ، حيث توفر تلك الخطابات :

ـ الاتفاق الصريح على تأدية الخدمات المهـــنية المتوقعـــة والمستهدفة .

ـ لاستبعاد أو على الاقل تدنية أى سوء فى الفهم بين العميل والمراجع بخصوص نطاق عملية التعاقد ، ونتيجة لذلك يجب أن يتم اعداد خطاب التعاقد كل مهنة مهنية سواء كـــانت مراجعة أو غيرها . وقد أوضحت قضية 1136 Tenants Cor. Vs. Max Rothenberg & Co. فى عام ١٩٧١ أهمية خطاب التعاقد ، حيث أثبتت هذه الحالة مسئوليـــة المراجع القانونية نحو عميله لعدم اكتشافه الغش والتلاعب فى اعداد القوائم المالية غير المراجعة ، وترتب على هذه الدعوى ضرورة توضيح واجبات المراجع بشكل محدد فى خطاب التعاقد على اعداد القوائم المالية ، مع النص على عدم مسئوليته عـــن ابداء الرأى عن هذه القوائم ، كما ألزمت المراجع بضـــرورة اتباع العناية والوعى المهنى المعتاد لمهنة اعداد القوائم المالية بالرغم من عدم ابداء رأيه عنها .

٢ ـ القيام باجراء فحص تحريات شاملة عن العملاء المرتقبين ، حـــيث يعتبر ذلك أمرا ضروريا لتدنية احتمال ارتباط المراجع بعميل تنقصه النزاهة والامانة .

٣ ـ التركيز على جودة أداء الخدمة وليس التوسع فى الحصول عليهـــا Emphasis Quality of services rather than Growth ، حـــيث أن مقدرة المنشأة على تعيين أعضاء المراجعة بشكل سليم يعتبر أمـــرا حيويا لجودة العمل الذى ستتم تأديته . فقبول عميل جديـــد من شأنه أن يؤدى الى زيادة المراجعة عن طريق المهنيين ذوى الخبرة، الامر الذى يتعين معه الاهتمام بتوفير مناخ يسمح بزيادة الجـــودة وليس النمو على حساب الجودة .

٤ ــ التوافق بشكل كامل مع النشرات المهنية Comply fully with professional pronouncenents ، فالتقيد الوثيق بنشرات معايير المراجعة يعتبر أمرا ضروريا ، حيث يجب على المراجع أن يقوم بابداء أى تبريرات للخروج الجوهرى عن تلك الارشادات المقررة ٠

٥ ــ الاعتراف بحدود النشرات المهنية : Recognize the limitation of professional pronouncements.

حيث يجب الاعتراف بأن الاختبارات الذاتية للمعقولية والعدالة سوف تستخدم عن طريق القضاة والمحكمين والتنظيمات القانونية فى الحكم على عمل وأداء المراجع ، من هنا يجب على المراجع أن يستخدم الحكم المهنى السليم أثناء عملية المراجعة وعند اصدار تقرير المراجعة ٠

٦ ــ تحديد والحفاظ على معايير مرتفعة للرقابة على الجودة : Establish & Maintain high standards of quality control.

حيث أن لكل من المراجعين ومكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية مسئوليات محددة عن الرقابة على جودة الاداء ٠ وحيث توفر اجراءات فحص مكاتب المحاسبة القانونية عن طريق زملاء المهنة ضمان حياد هام لكل من الجودة والفعالية المستمرة للاجراءات المقررة ٠

٧ ــ ممارسة مستوى حرص مناسب فى عمليات المراجعة المرتبطة بعملاء يعانون من مشاكل مالية Exeicise caution in Engagements involving ، حيث قد يؤدى التهديد الوشيك بالاعسار أو الافلاس الى تحريفات متعمدة فى القوائم المالية ، يمكن القول بأن كثيرا من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين قد نتجت من افلاس الشركات التى تلى اصدار تقرير المراجع ٠ ويجب على المراجع أن يقوم بعناية بتقييم كفاية وصلاحية أدلة الاثبات التى تم الحصول عليها عند اجراء عمليات مراجعة تلك الشركات ٠

٨ – توثيق كافة قرارات ونتائج عملية المراجعة أو باختصار ممارسة مراجعة دفاعية :

Documenting all audit decisions and conclusions or praticing defensive anditing.

فالغرض من أى عملية مراجعة خارجية هو قيام المراجع بابداء الرأى عن القوائم المالية ، مع ذلك يعتمد ابداء هذا الرأى على جودة وكمية أدلة اثبات المراجعة التى يتم الحصول عليها – يشير مفهوم ممارسة المراجعة الدفاعية الى أن المراجع يجب أن يكون يقظا ومنتبها لاجراءات التقاضى المحتملة عند أداء مهمة المراجعة ، ومن ثم فيجب أن يقوم بالتوثيق الملائم للاساس الذى تقوم عليه كافة قرارات ونتائج عملية المراجعة .

ترتبط المراجعة الدفاعية بشكل وثيق بادراك أن بعض المسائل والموضوعات تتعلق بالقانون وليس بالمحاسبة أو المراجعة ، من هنا يجب أن يقوم المراجع بتوكيل مستشار قانونى بغرض الاسترشاد برأيه عندما يكون ذلك ضروريا . فحيث أن المراجعين لم يتم تدريبهم أو ليسوا ذوى خبرة بالقانون ، من ثم يجب أن يسترشدوا برأى المستشار القانونى قبل اصدار حكمهم .

على الرغم من كافة الضوابط والاحتياطات التى يمكن للمحاسب القانونى اتباعها بغرض تدنية مخاطر رفع دعاوى قضائية ضدهم ، الا أن مخاطر المسئولية القانونية لا يمكن استبعادها أو حذفها كلية . من ثم يمكن اللجوء الى التأمين على المسئولية المهنية Professional Liability Insurance والتى يمكن أن تقوم بحماية الممارسين من تحمل خسائر مالية كبيرة حيث أشارت احدى الدراسات الحديثة House Sub Committee on oversight الى أنه منذ عام ١٩٨٠ حتى تاريخه قامت منشآت ومكاتب المراجعة القانونية الثمانية الكبار فى الولايات المتحدة الامريكية بدفع حوالى ١٨٠ بليون دولار كتسوية قانونية لبعض الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم وذلك خارج المحاكم . الا أن التغطية التأمينية أصبحت مكلفة بشكل كبير ومن الصعب الحصول عليها .

٤/٦ مراجع الفصل الرابـــع

- AICPA Professional Standards:
  SAS 53 (AU 316), The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irrgularities.
  SAS 54 (AU 317), Illegal Acts by Clients.
  SAS 59 (AU 341), The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern.

- American Institute of Certified Public Accountants, Professional Standards:
  AU Section 230 - Due Care in the Performance of Work.

- Banick, R.S., and D.C. Broeker:
  "Abritration: An option for Resolving Claims Against CPAs." Journal of Accountancy (October, 1987).

- Berton, L.:
  "Suits Against CPAs are More Creative and More Common." The Wall Street Journal (February, 1989).

- Causey, D.Y.,Jr., and S.A. Causey:
  Duties and Liabilities of Public Accountants, 4th. ed. Mississippi State: Accountant's Press, 1991.

- Collins, S.H.:
  "Professional Liability: The Situation Worsens." Journal of Accountancy (November, 1985).

- **Causey Denzil, Y.:**
  "The CPA's Guide to Whistle Blowing." The CPA Journal (August, 1988).

- **Cochrane, George:**
  "The Auditor's Report: Its Evolution in the U.S.A." The Accountant (November 4, 1950).

- **Carmichael, D.R.:**
  "The Auditor's New Guide to Errors, Irregularities, and Illegal Acts." Journal of Accountancy (September, 1988).

- **Craco, Louis A., and Cooper, Deborah, E.:**
  "The Institute as Amicus Curiae: The Key to the Courthouse." Journal of Accountancy (November, 1987).

- **Dungan, C.W.:**
  "Expansion of State RICO Laws." The CPA Journal (September, 1988), pp. 62-66.

- **Goldwasser, D.L.:**
  "Policy Considerations in Accountants' Liability to Third Parties for Negligence." Journal of Accounting, Auditing & Finance (Summer, 1988).

- **Gormley, R.J.:**
  The Law of Accountants and Auditors: Rights, Duties, and Liabilities. New York: Warren, Horham & Lamont, 1981.

- **Gormley, R.J.:**
  "Developments in Accountants' Liability to Nonclients for Negligence." Journal of Accounting, Auditing & Finance (Spring, 1988).

- **Folkenflik, Max, and Landau, William, M.:**
  "The Impact of the Mann Judd Landau Case. The CPA Journal (October, 1988).

- **Gavin, Thomas, A.; Hicks, Rebecca, L., and Decosimo, Joseph, D.:**
  "CPAs' Liability to Third Parties." Journal of Accountancy (June, 1984).

- **Gavin, Thomas, A.; Hicks, Rebecca, L., and Scheiner, James, H.:**
  "Auditor's Common Law Liability: What We Should Be Telling Our Students." Journal of Accounting Education, Vol. 5 (1987).

- **Guy, Dan, M., and Sullivan, Jerry, D.:**
  "The Expectation Gap Auditing Standards." Journal of Accountancy (April, 1989).

- **Kell, Walter and William, C. Boynton:**
  Modern Auditing. John Willey and Sons, Inc., N.Y., 1992.

- **Konrath, Larry, F.:**
  Auditing Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach. West Pub. Co., N.Y., 1990.

- Lee, W.S.:
  "Strategies for Minimizing Exposure to Professional Liability." The Practical Accountant (September, 1987).

- Mednick, R.:
  "Accountants' Liability: Coping with the Stampede to the Courtroom." Journal of Accountancy (September, 1987).

- Miller, S.H.:
  "Avoiding Lawsuits." Journal of Accountancy (September, 1988).

- Minow, N.N.:
  "Aountants' Liability and the Litigation Explosion." Journal of Accountancy (September, 1984).

- Neebes, Donald L.; Guy, Dan M., and Whittington, O. Ray:
  "Illegal Acts: What Are the Auditor's Responsibilities?" Journal of Accountancy (January, 1991).

- Palmrose, Zoe-Vonna:
  "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality." Accounting Review (January, 1988).

- Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting:
  Washington, D.C., National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987.

- Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting:
  Washington, D.C.: Mational Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987.

- **Ricchiute, David N.:**
  Auditing. College Division South-Western Pub. Co., Cincinnati, Ohio, 1992.

- **Skousen, K.F.:**
  An Introduction to the SEC, 5th. ed. Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1991.

- **Stein, A.M., and J.M. Wolosky:**
  "Accountant's Liability: An Overview of Your Current Exposure." The Practical Accountant (June, 1985).

- **Taylor, Donald H., and G.W. William Glezen:**
  Auditing: Integrated Concepts and Procedures. John Wiley and Sons Unc., N.Y., 1990.

- **Wells, Joseph T.:**
  "Six Common Myths About Fraud." Journal of Accountancy (February, 1990).

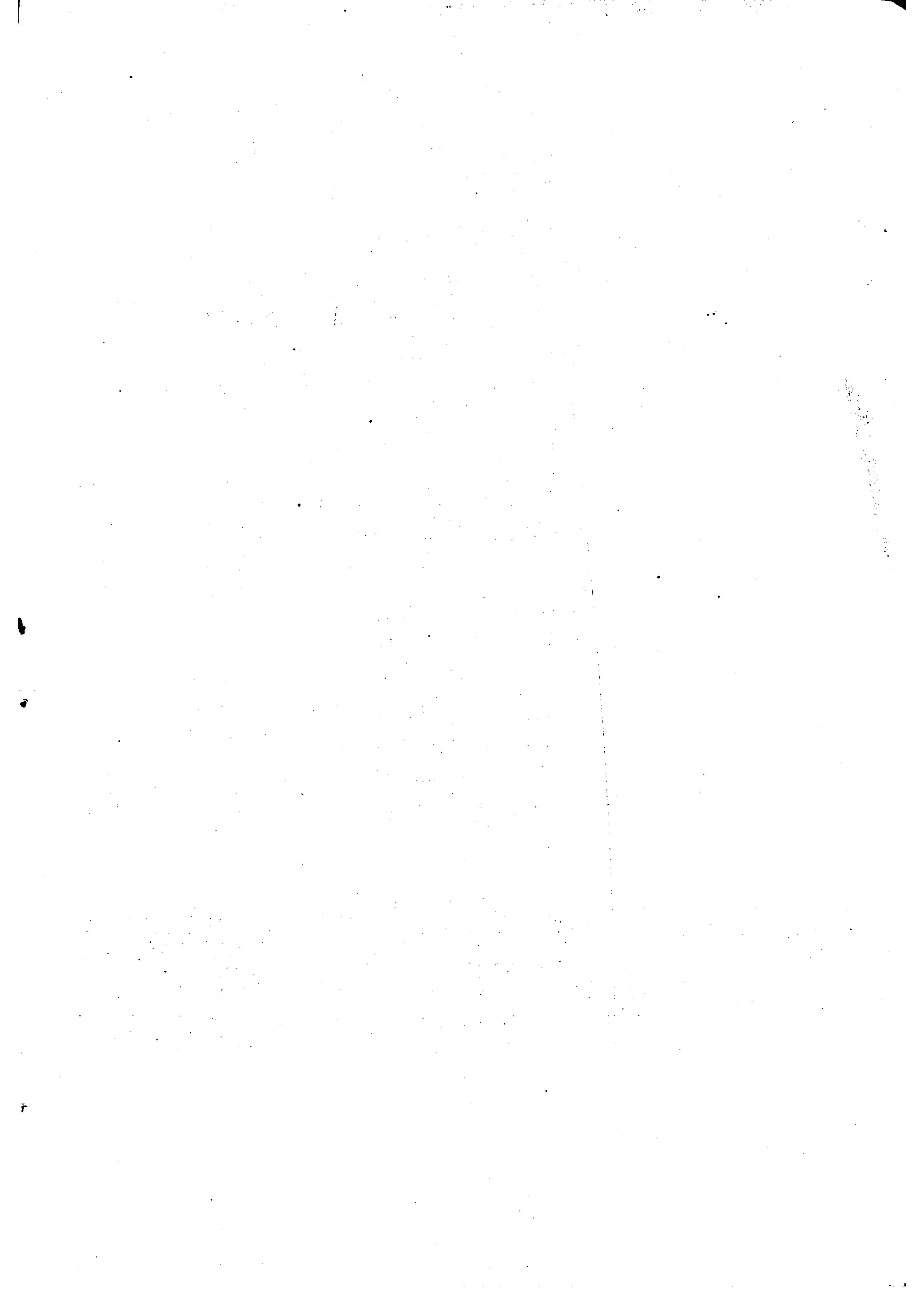
- **Winters, Alan J.:**
  "Avoiding Malpractice Liability Siuts." Journal of Accountancy (August, 1981).

مؤلف الكتاب فى سطور

الدكتور/ أمين السيد أحمد لطفـــى

- عضو هيئة تدريس بجامعة القاهرة ٠
- حاصل على بكالوريوس التجارة ـ شعبة محاسبة ـ جامعة القاهرة ـ ١٩٧٨٠
- حاصل على ماجستير المحاسبة ـ جامعة القاهرة ـ ١٩٨٥ ٠
- حاصل فى دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة ـ جامعة القاهرة ـ ١٩٨٩ ٠
- محاسب قانونى ٠
- قام بتأليف عديد من الكتب على النحو التالى :

١ ـ المراجعة المتقدمة ٠
٢ ـ ضرائب الدخل بين التشريع والتطبيق المحاسبى ٠
٣ ـ أساليب المحاسبة للمديرين ٠
٤ ـ تخطيط الارباح باستخدام أساليب المحاسبة الادارية المتقدمة ٠
٥ ـ أساليب المراجعة للمحاسبين القانونيين ٠
٦ ـ الضريبة على أرباح شركات الاشخاص والمنشآت الفردية ٠
٧ ـ الضريبة على أرباح شركات الاموال ٠
٨ ـ الضريبة على أرباح شركات الاستثمار ٠
٩ ـ ارشادات المراجعة ٠
١٠ ـ اختبارات واجراءات المراجعة ٠



هـذا الكـتاب

يهدف هذا الكتاب الى دراسة مسئوليات وضوابط مهنة المراجع والمحاسبة القانونية فى الولايات المتحدة الامريكية من الناحية النظرية والعملية ، وتبـدو أهميته فى الوقت الحالى نظرا للتخلف الواضح الذى تعانى منه المهنة فـــى جمهورية مصر العربية • ومما يزيد من شأن هذا الكتاب أن المؤلف قـــد راعى تغطية وشرح جميع نشرات معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الامريكـــى للمحاسبين القانونيين المرتبطة بالموضوعات الرئيسية التى يضمها هذا الكـــتاب حتى الوقت الحاضر •

ويعد هذا الكتاب اضافة علمية للمكتبة العربية ، كما يعتبر مرجعـــا هاما للعاملين فى مهنة المحاسبة سواء كانوا فى مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية أو مراقبين ماليين فى الوحدات الاقتصاديـــة •

مطابع الطوبجى التجارية
٢٠ ش جامع الاسماعيلى - لاظوغلى - القاهرة.
ت: ٢٥٦٢٢٣٦٤